

Comment s'articule le droit de visite des agents du fisc dans les locaux du contribuable en matière d'impôts sur les revenus avec le respect des droits fondamentaux, en particulier le droit à la vie privée et le droit à l'inviolabilité du domicile ? - Analuse jurisprudentielle belge" [BR]- Un stage ai barreau dans la matière du droit pénal[BR]- Une épreuve orale de simulation de plaidoirie en ...

Auteur : Boulanger, Sophie

Promoteur(s) : Nollet, Aymeric

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master en droit, à finalité spécialisée en droit privé

Année académique : 2024-2025

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/23668>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

**Comment s'articule le droit de visite des agents du fisc dans
les locaux du contribuable en matière d'impôts sur les
revenus avec le respect des droits fondamentaux, en
particulier le droit à la vie privée et le droit à l'inviolabilité
du domicile ? - Analyse jurisprudentielle belge**

Sophie BOULANGER

Travail de fin d'études

Master en droit à finalité spécialisée en droit privé

Année académique 2024-2025

Recherche menée sous la direction de :

Monsieur Aymeric NOLLET

Professeur ULiège/Avocat au barreau de Bruxelles

RESUME

La présente contribution examine la manière dont le droit de visite reconnu aux agents de l'administration fiscale, dans le cadre d'un contrôle des impôts sur les revenus, peut coexister avec le respect des droits fondamentaux du contribuable, en particulier le droit à la vie privée et le droit à l'inviolabilité du domicile.

Ce pouvoir d'enquête, prévu à l'article 319 du Code des impôts sur les revenus 1992, permet aux agents du fisc d'accéder à certains locaux professionnels, ainsi qu'à des habitations privées, sous des conditions strictement encadrées.

L'étude s'attache à analyser les conditions juridiques de mise en œuvre de ce droit, à travers l'évolution du texte légal, les distinctions entre locaux professionnels et privés, et le rôle essentiel du consentement du contribuable. Elle se fonde exclusivement sur la jurisprudence belge, notamment celle de la Cour de cassation et de la Cour constitutionnelle, afin de mettre en lumière les garanties procédurales imposées à l'administration pour assurer le respect effectif des libertés fondamentales du contribuable face aux impératifs de contrôle fiscal.

REMERCIEMENTS

Je tiens à adresser mes sincères remerciements à mon promoteur, Monsieur Aymeric NOLLET, pour son accompagnement tout au long de la rédaction de ce travail. Ses conseils éclairés et son expertise en droit fiscal ont été essentiels à la structuration de ma réflexion et à l'approfondissement de mon analyse.

Je remercie également ma famille et mes amis pour leur soutien indéfectible durant cette période exigeante. Leur encouragement et leur patience m'ont permis de mener à bien ce projet avec sérénité.

Enfin, je souhaite exprimer ma gratitude envers les professionnels du droit fiscal et les chercheurs dont les travaux ont nourri ma réflexion. Leurs contributions ont enrichi ma compréhension des enjeux liés au droit de visite fiscale et m'ont permis d'aborder cette problématique sous un angle plus complet.

TABLE DES MATIERES

Introduction	4
Chapitre 1 : Mise en contexte	5
Chapitre 2 : Le cadre juridique du droit de visite des agents du fisc en Belgique.....	7
Section 2.1 : Historique et fondements législatifs	7
Section 2.2 : Les conditions de mise en œuvre du droit de visite	10
Sous-section 2.2.1 : La commission – une condition commune à toute visite fiscale....	11
<i>A. L’interprétation restrictive de l’administration fiscale.....</i>	<i>11</i>
<i>B. L’approche exigeante de la doctrine majoritaire</i>	<i>12</i>
<i>C. L’arbitrage jurisprudentiel : l’effet régularisateur du consentement.....</i>	<i>12</i>
Sous-section 2.2.2 : Le consentement – une condition autonome et implicite.....	14
<i>A. Un consentement qualifié.....</i>	<i>14</i>
<i>B. Un consentement préalable et permanent</i>	<i>15</i>
<i>C. Un consentement éclairé : une exigence de transparence.....</i>	<i>15</i>
<i>D. L’insuffisance du seul consentement pour les locaux privés</i>	<i>16</i>
Sous-section 2.2.3 : Les conditions spécifiques applicables aux locaux professionnels	17
<i>A. L’extension de la notion de « locaux professionnels »</i>	<i>18</i>
<i>B. Le moment de la visite : les heures d’activité.....</i>	<i>18</i>
<i>C. La finalité du contrôle : activité exercée, stocks, documents</i>	<i>19</i>
<i>D. La souplesse relative du régime procédural.....</i>	<i>19</i>
Sous-section 2.2.4 : Les conditions spécifiques applicables aux locaux privés	20
<i>A. L’exigence d’une autorisation judiciaire préalable et motivée.....</i>	<i>20</i>
<i>B. Le moment de la visite</i>	<i>20</i>
<i>C. Le caractère exceptionnel de l’accès aux habitations</i>	<i>21</i>
<i>D. L’impossibilité de suppléer l’autorisation judiciaire par le consentement</i>	<i>21</i>
Chapitre 3 : Les droits fondamentaux du contribuable en relation avec le droit de visite	22
Section 3.1 : Le droit au respect de la vie privée	22
Section 3.2 : Le droit à l’inviolabilité du domicile	23
Section 3.3 : Jurisprudence récente sur les contours du droit de visite des agents du fisc en lien avec les droits fondamentaux du contribuable.....	23
Sous-section 3.3.1 : Arrêt de la Cour constitutionnelle du 12 octobre 2017	24
Sous-section 3.3.2 : Arrêt de la Cour constitutionnelle du 27 juin 2019.....	26

Sous-section 3.3.3 : Arrêt de la Cour de cassation du 14 janvier 2021	27
Sous-section 3.3.4 : Arrêt de la Cour de cassation du 21 avril 2022	28
Sous-section 3.3.5 : Arrêt de la Cour de cassation du 16 juin 2023	30
Sous-section 3.3.6 : Arrêt de la Cour de cassation du 6 octobre 2023	31
Sous-section 3.3.7 : Arrêt de la Cour de cassation du 8 décembre 2023	33
Conclusion	35
Bibliographie	37

INTRODUCTION

Dans tout État de droit, la conciliation entre l'efficacité de l'action administrative et la protection des droits fondamentaux constitue une exigence constante, notamment en matière fiscale. L'administration fiscale dispose, pour remplir ses missions de vérification et de lutte contre la fraude, de pouvoirs d'investigation particulièrement étendus. Parmi ceux-ci figure le droit de visite, qui permet aux agents du fisc d'accéder à certains lieux afin de contrôler la réalité des déclarations fiscales. Toutefois, lorsque ces pouvoirs impliquent une intrusion dans des espaces relevant de la sphère privée, qu'il s'agisse de locaux professionnels ou, plus encore, d'habitations, ils soulèvent nécessairement des questions fondamentales de proportionnalité, légalité et respect des droits humains.

En Belgique, ce droit est prévu à l'article 319 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après CIR 92). Il autorise les agents du Service Public Fédéral Finances (SPF-Finances) à pénétrer, sous certaines conditions, dans les locaux professionnels et privés des contribuables. Cette faculté d'investigation, bien qu'indispensable à l'efficacité du système fiscal, entre potentiellement en tension avec plusieurs garanties constitutionnelles et conventionnelles, au premier rang desquelles figurent : le droit à la vie privée, garanti notamment par les articles 8 de la Convention européenne des droits de l'homme (ci-après CEDH), 22 de la Constitution belge et 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, ainsi que le droit à l'inviolabilité du domicile, protégé notamment par l'article 15 de la Constitution belge.

Face à ces tensions, les juridictions belges, principalement la Cour constitutionnelle et la Cour de cassation, ont été amenées à intervenir à plusieurs reprises pour encadrer strictement l'exercice du droit de visite. La jurisprudence nationale a progressivement clarifié les exigences de régularité procédurale, de motivation, de consentement et de contrôle juridictionnel préalables à toute visite. Ces décisions illustrent un mouvement de fond en faveur d'un rééquilibrage des rapports entre administration et contribuables, dans une logique de respect actif des droits fondamentaux.

Ce mémoire a pour ambition de contribuer à la réflexion doctrinale sur cette articulation délicate entre les pouvoirs d'enquête du fisc et les droits fondamentaux du contribuable. Il se propose, dans un premier temps (chapitre 1), d'esquisser une mise en contexte générale des enjeux du contrôle fiscal dans le système belge. Le chapitre 2 sera consacré à l'analyse du cadre juridique du droit de visite, en mettant en lumière les conditions de sa mise en œuvre selon qu'il s'applique à des locaux professionnels ou à des locaux privés. Enfin, le chapitre 3 s'attachera à l'étude des garanties fondamentales encadrant l'exercice de ce droit, à travers une analyse critique des évolutions jurisprudentielles belges récentes.

L'objectif de cette étude est de démontrer que, si le droit fiscal constitue un outil central au service de l'intérêt général et de la justice fiscale, son exercice ne peut s'affranchir du respect strict des principes de légalité, de proportionnalité et de garantie des droits fondamentaux. C'est à cette condition que l'action de l'administration fiscale peut s'inscrire dans une légitimité durable, au cœur d'un État de droit respectueux des libertés individuelles.

CHAPITRE 1 : MISE EN CONTEXTE

Afin de comprendre les enjeux liés à l'articulation entre le droit de visite des agents du fisc et le respect des droits fondamentaux, il convient de replacer cette question dans la trame générale du droit fiscal belge et de ses mécanismes de contrôle.

Dans le cadre de la fiscalité belge, la procédure applicable aux impôts directs repose sur un élément central : la *déclaration fiscale* du contribuable¹. Conformément à l'article 305 du CIR 92, toute personne assujettie à l'impôt des personnes physiques (IPP), à l'impôt des sociétés (ISoc), à l'impôt des personnes morales (IPM) ou encore, dans certains cas, à l'impôt des non-résidentes (INR), est en principe tenue de transmettre annuellement une déclaration à l'administration fiscale, dans les délais et selon les modalités fixées aux articles 307 à 311 du CIR 92².

Cette obligation déclarative, instaurée en 1919 à la sortie de la Première Guerre mondiale, repose sur un principe fondamental : c'est au contribuable qu'il revient d'initier le processus fiscal en divulguant spontanément ses revenus. Cette démarche vise à alléger la charge de la preuve pesant sur l'administration, laquelle peut ensuite exercer un contrôle et, le cas échéant, procéder à une rectification ou à une imposition d'office³.

Pour vérifier l'exactitude des déclarations, l'administration dispose en effet de divers moyens d'investigations prévus aux articles 315 et suivants du CIR 92⁴. Ces pouvoirs incluent notamment la possibilité de demander des documents justificatifs, de requérir des renseignements, ou encore d'accéder, sous certaines conditions, aux locaux professionnels ou privés du contribuable⁵.

Le présent travail a pour objectif d'analyser plus spécifiquement le droit d'accès aux locaux du contribuable, qu'ils soient privés ou professionnels, également désigné sous l'appellation de droit de visite. Ce dernier, prévu à l'article 319 du CIR 92, suscite une attention particulière en raison de son caractère matériellement intrusif dans la sphère privée, voir intime, du contribuable.

Le droit de visite, constitue un moyen direct de contrôle sur le terrain. Il s'inscrit dans une logique de lutte contre la fraude fiscale et de garantie d'une perception effective de l'impôt⁶. Toutefois, en raison de son impact potentiel sur les droits fondamentaux, notamment le droit

¹ A. NOLLET, « Pouvoirs et délais d'investigation du fisc en matière d'impôts sur les revenus : état des lieux et nouveautés suite à la loi du 20 novembre 2022 », *R.G.C.F.*, 2023/2, pp. 123-124.

² E. CECI, « Dispositions générales et obligations de déclaration », in Fr. STÉVENART MEEÛS (dir.), *Manuel de procédure fiscale*, 4^e éd., vol. 1, Limal, Anthemis, 2025, pp. 13-14.

³ A. NOLLET, G. DELOBBE et C. VERSCHEURE, « Les pouvoirs d'investigation du fisc », in Fr. STÉVENART MEEÛS (dir.), *Manuel de procédure fiscale*, 4^e éd., vol. 1, Limal, Anthemis, 2025, p. 136.

⁴ F. CAPPUYNS, « Pouvoirs d'investigation de l'administration et droit au respect de la vie privée », *Idefisc*, n° 87, juin 2014, p. 16, disponible sur https://www.idefisc.be/view-article.php?article_id=10799, consulté le 22 avril 2025.

⁵ A. NOLLET, G. DELOBBE et C. VERSCHEURE, *op. cit.*, pp. 169-170.

⁶ F. CAPPUYNS, *op. cit.*, consulté le 23 avril 2025.

au respect de la vie privée et l'inviolabilité du domicile, son exercice soulève des interrogations juridiques majeures quant à sa légitimité, sa portée et ses limites⁷.

La nécessité de concilier efficacité du contrôle fiscal et respect des libertés fondamentales du contribuable impose dès lors un encadrement strict des conditions d'exercice du droit de visite.

Bien que le présent travail porte principalement sur les impôts sur les revenus, il importe de relever que des dispositions analogues régissent d'autres branches de la fiscalité, telles que la taxe sur la valeur ajoutée (*ci-après TVA*), les droits d'enregistrement ou encore les droits de succession. A cet égard, certains principes ou mécanismes propres à ces matières peuvent, par le jeu de la comparaison, contribuer à mieux appréhender la portée et les limites des pouvoirs d'investigation exercés dans le domaine des impôts sur les revenus⁸.

Ce contexte général est indispensable pour appréhender les enjeux sous-jacents à l'analyse juridique et jurisprudentielle qui suit.

⁷ A. NOLLET, G. DELOBBE et C. VERSCHEURE, *op. cit.*, pp. 210-211.

⁸ A. NOLLET, G. DELOBBE et C. VERSCHEURE, *ibidem*, pp. 135-136.

CHAPITRE 2 : LE CADRE JURIDIQUE DU DROIT DE VISITE DES AGENTS DU FISC EN BELGIQUE

Section 2.1 : Historique et fondements législatifs

Le droit de visite des agents de l'administration fiscale constitue aujourd'hui un instrument essentiel de la politique de contrôle en matière d'impôts sur les revenus. Il s'inscrit dans une évolution législative progressive, façonnée par les exigences de la lutte contre la fraude fiscale, mais aussi par le respect des droits fondamentaux garantis par la Constitution belge et par les conventions internationales.

Le fondement législatif principal du droit de visite figure actuellement à l'article 319 du CIR 92. Ce texte a connu plusieurs réformes importantes, qui témoignent d'un élargissement progressif des pouvoirs de l'administration fiscale.

La première version du droit de visite a été introduite par la loi du 15 février 1962 modifiant certaines dispositions relatives au contrôle de l'impôt sur les revenus⁹, dans un contexte marqué par le besoin croissant de renforcer les moyens de contrôle de l'administration en matière de contributions directes. A l'époque, le législateur avait limité ce pouvoir aux seuls locaux professionnels, à l'exclusion des domiciles privés, avec une portée restreinte au contrôle des biens immobilisés, des stocks, du mobilier, ainsi que de manière indirecte, du personnel employé. L'objectif était (et est toujours) de permettre à l'administration de constater, sur place, la nature et l'importance de l'activité exercée par le contribuable. Ce droit de visite n'incluait toutefois pas l'examen des livres, documents ou supports comptables et commerciaux, dont le contrôle relevait exclusivement d'autres dispositions légales, à savoir les articles 315 et 315^{bis} du CIR 92, applicables uniquement sur demande expresse et sans qu'il soit nécessaire de produire une commission¹⁰.

Ce n'est qu'avec la loi du 19 mai 2010 portant des dispositions fiscales et diverses¹¹ que l'article 319 du CIR 92 a été profondément modifié afin de permettre l'examen, lors de la visite, des livres et documents comptables et commerciaux présents dans les locaux professionnels du contribuable. Cette réforme visait à harmoniser les pouvoirs d'investigation des agents du fisc en matière d'impôts sur les revenus avec ceux prévus à l'article 63, alinéa 1^{er}, 1^o du Code de la TVA¹². La Cour de cassation a en effet reconnu, dans un arrêt du 16 décembre 2003¹³, que les agents chargés du contrôle de la TVA disposaient du droit d'examiner tous les documents présents dans les locaux visités. Une telle possibilité n'existait pas jusqu'alors pour les impôts sur les revenus.¹⁴

⁹ M.B., 21 février 1962.

¹⁰ D. CHARLIER et R. WINAND, « Les pouvoirs d'investigation », in Fr. STÉVENART MEEÛS (dir.), *Manuel de procédure fiscale*, 3^e éd., Limal, Anthemis, 2019, pp. 190-191 ; A. NOLLET, G. DELOBBE et C. VERSCHURE, *op. cit.*, pp. 205-206.

¹¹ M.B., 28 mai 2010, 2^e éd.

¹² *Doc. parl.*, Chambre, session 2009-2010, n° 2521/001, pp. 7-9, disponible sur www.lachambre.be.

¹³ Cass., 16 décembre 2003, R.G. n° P.03.1087.N, disponible sur www.juportal.be.

¹⁴ D. CHARLIER et R. WINAND, *op. cit.*, p. 191 ; A. NOLLET, G. DELOBBE et C. VERSCHURE, *op. cit.*, pp. 206-207.

Cette réforme de 2010 a donc poursuivi un double objectif : renforcer les pouvoirs de contrôle de tous les agents du SPF Finances et supprimer les disparités procédurales entre les contrôles en matière d'impôts sur les revenus et de TVA. Par ailleurs, le législateur a également saisi l'occasion de la réforme de 2010 pour clarifier la portée de l'article 319 du CIR 92, en adaptant sa terminologie afin qu'il s'applique également expressément aux contrôles et enquêtes relatifs à l'impôt des personnes morales, une précision rendue nécessaire par une précédente imprécision rédactionnelle, qui laissait subsister un doute à cet égard¹⁵.

L'extension du droit de visite de l'administration fiscale aux habitations privées constitue une évolution majeure du dispositif légal en matière de contrôle fiscal. Ce développement trouve son origine dans la loi de redressement du 10 février 1981 relative aux dispositions fiscales et financières¹⁶, qui a inséré un second alinéa à l'ancien article 225 du CIR 1964, près de deux décennies après la reconnaissance du droit de visite limité aux seuls locaux professionnels par l'alinéa premier¹⁷.

Cette modification avait pour but de renforcer les moyens de lutte contre la fraude, en permettant aux agents du fisc d'accéder à des lieux où le contribuable est susceptible d'exercer une activité, même s'il n'en est ni propriétaire ni locataire. A l'époque, l'attention du législateur se portait principalement sur les chantiers, réputés pour abriter du travail clandestin (encore appelé « travail au noir »)¹⁸.

Toutefois, la version finalement adoptée du texte s'est révélée bien plus large que l'objectif initialement envisagé. L'actuel article 319, alinéa 2, du CIR 92 autorise désormais l'administration à réclamer l'accès à tout local ou terrain dans lequel une activité est exercée ou est présumée l'être. Cette rédaction englobante a pour effet d'inclure également l'habitation du contribuable, à condition que des indices permettent de présumer qu'une activité professionnelle y est effectivement exercée.¹⁹

Les travaux préparatoires de la loi de 1981 insistaient sur le caractère exceptionnel que devait revêtir l'accès à des locaux à usage d'habitation : « *en ce qui concerne plus spécialement l'accès aux bâtiments ou locaux habités, il ne sera fait usage de cette possibilité que dans des cas exceptionnels ; en outre, les agents chargés du contrôle devront obtenir l'accord de l'autorité hiérarchique avant de demander l'autorisation du juge de police* »²⁰.

Les situations justifiant une visite domiciliaire doivent dès lors rester exceptionnelles et se limiter aux cas dans lesquels il existe des indices graves, précis et sérieux laissant supposer l'exercice, au sein d'une habitation, d'une activité professionnelle non déclarée (« travail au noir »)²¹.

¹⁵ D. CHARLIER et R. WINAND, *ibidem*, p. 192 ; A. NOLLET, G. DELOBBE et C. VERSCHURE, *ibidem*, p. 207.

¹⁶ M.B., 14 février 1981.

¹⁷ D. CHARLIER et R. WINAND, *op.cit.*, pp. 200-201 ; A. NOLLET, G. DELOBBE et C. VERSCHURE, *op.cit.*, p. 207.

¹⁸ D. CHARLIER et R. WINAND, *ibidem*, p. 201 ; A. NOLLET, G. DELOBBE et C. VERSCHURE, *ibidem*, p. 207.

¹⁹ D. CHARLIER et R. WINAND, *ibidem*, p. 201 ; A. NOLLET, G. DELOBBE et C. VERSCHURE, *ibidem*, pp. 207-208.

²⁰ Doc. parl., Chambre, session 1980-1981, n° 716/1, p. 6, disponible sur www.lachambre.be, cités par le Com. I.R., 319/11, alinéa 2, disponible sur www.minfin.fgov.be.

²¹ D. CHARLIER et R. WINAND, *op.cit.*, pp. 201-202 ; A. NOLLET, G. DELOBBE et C. VERSCHURE, *ibidem*, p. 208 ; Mons, 15 septembre 2017, R.G. n° 2015/RG/350, disponible sur www.jura.be.

Le texte de l'article 319, alinéa 2, du CIR 92 se limite toutefois à une formulation synthétique. Il dispose que « *les agents de l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus, [...], peuvent, [...], réclamer le libre accès à tous autres locaux, [...] qui ne sont pas visés à l'alinéa 1° et où des activités sont effectuées ou sont présumées être effectuées* ».

Une disposition équivalente est prévue en matière de TVA, à l'article 63, alinéa 3, du CTVA. Ce dernier dispose que « *les agents peuvent, dans le même but, pénétrer librement, à tout moment, sans avertissement préalable, dans tous les bâtiments, ateliers, établissements, locaux ou autres lieux qui ne sont pas visés à l'alinéa précédent [donc les domiciles privés] où sont effectuées ou sont présumées être effectuées des opérations visées par le présent Code* ».

Cette interprétation large a conduit la jurisprudence à admettre que la tenue d'une comptabilité, même dans une pièce aménagée au sein d'un domicile privé, pouvait justifier une visite fiscale. Dans un arrêt rendu le 8 décembre 2023²², la Cour de cassation a expressément validé cette position. L'affaire concernait une visite effectuée par l'administration fiscale dans l'habitation d'un exploitant de salon de coiffure. La cour d'appel de Mons avait jugé cette visite irrégulière, estimant que la pièce concernée – un bureau – servait uniquement à la tenue de la comptabilité, sans lien direct avec une activité opérationnelle au sens strict. Selon les juges d'appel, la tenue d'une comptabilité ne constituait pas une « opération visée par le Code de la TVA » au sens de l'article 63, alinéa 3, de ce Code. Dès lors, ils en avaient déduit que la visite domiciliaire poursuivait un objectif étranger à celui autorisé par la disposition légale, rendant la visite irrégulière. La Cour de cassation a toutefois censuré cette interprétation restrictive, considérant que la gestion comptable liée à une activité professionnelle, même exercée depuis une pièce d'habitation, constitue bel et bien une « activité » au sens de la disposition précitée. En conséquence, un bureau utilisé à cette fin entre dans le champ d'application des lieux pouvant faire l'objet d'une visite, sous réserve, lorsqu'il s'agit d'un local habité, de l'autorisation préalable du juge de police²³.

Ce raisonnement est parfaitement transposable à l'article 319 du CIR 92, dans la mesure où les objectifs de contrôle y sont similaires²⁴.

Dans la pratique, toutefois, les visites domiciliaires ne s'opèrent pas toujours dans le cadre exceptionnel envisagé par le législateur, qu'est le cas de suspicion de fraude. Elles interviennent fréquemment pour vérifier la proportion d'usage professionnel d'une habitation et évaluer son incidence fiscale. Dans ces situations, la jurisprudence admet que l'administration puisse traverser certaines parties communes ou de passage, telles que le hall d'entrée ou l'escalier, pour atteindre les pièces expressément affectées à l'exercice d'une activité professionnelle, sans devoir solliciter l'autorisation du juge de police²⁵. Cette interprétation, fondée sur un certain pragmatisme, est néanmoins critiquée. Plusieurs auteurs y voient une remise en cause injustifiée du droit à la vie privée, en considérant que la simple

²² Cass., 8 décembre 2023, R.G. n° F.22.0136.F, disponible sur www.juportal.be ; Voy. *infra*, chapitre 3, section 3.3, sous-section 3.3.7.

²³ A. NOLLET, G. DELOBBE et C. VERSCHEURE, *op. cit.*, pp. 208-209.

²⁴ A. NOLLET, G. DELOBBE et C. VERSCHEURE, *ibidem*, p. 209.

²⁵ Mons, 15 septembre 2017, R.G. n° 2015/RG/350, disponible sur www.jura.be.

déclaration d'une quote-part professionnelle ne saurait neutraliser les garanties procédurales prévues pour les visites domiciliaires²⁶.

Cette évolution progressive du droit de visite démontre la volonté du législateur d'élargir les moyens d'action du fisc tout en imposant, au fil du temps, des garanties procédurales croissantes. Le droit de visite constitue ainsi un outil essentiel du contrôle fiscal, mais son exercice reste étroitement surveillé au regard des libertés fondamentales²⁷.

Section 2.2 : Les conditions de mise en œuvre du droit de visite

L'article 319 du CIR 92, tel qu'il résulte de ces réformes successives, constitue, en droit fiscal belge, la disposition centrale encadrant le droit de visite reconnu aux agents de l'administration fiscale en matière d'impôts sur les revenus. Il définit les conditions dans lesquelles ces derniers peuvent accéder aux locaux du contribuable dans le cadre de leur mission de contrôle et d'enquête.

Sa version actuelle se décline en deux alinéas, distinguant deux régimes juridiques distincts selon la nature des lieux concernés :

« Les personnes physiques ou morales sont tenues d'accorder aux agents de l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus, munis de leur commission et chargés d'effectuer un contrôle ou une enquête se rapportant à l'application de l'impôt sur les revenus, le libre accès, à toutes les heures où une activité s'y exerce, aux locaux professionnels ou aux locaux où les personnes morales exercent leurs activités tels que bureaux, fabriques, usines, ateliers, magasins, remises, garages ou à leurs terrains servant d'usine, d'atelier ou de dépôt de marchandises, à l'effet de permettre à ces agents d'une part de constater la nature et l'importance de ladite activité et de vérifier l'existence, la nature et la quantité de marchandises et objets de toute espèce que ces personnes y possèdent ou y détiennent à quelque titre que ce soit, en ce compris les moyens de production et de transport et d'autre part d'examiner tous les livres et documents qui se trouvent dans les locaux précités.

Les agents de l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus, munis de leur commission, peuvent, lorsqu'ils sont en charge de la même mission, réclamer le libre accès à tous autres locaux, bâtiments, ateliers ou terrains qui ne sont pas visés à l'alinéa 1° et où des activités sont effectuées ou sont présumées être effectuées. Toutefois, ils ne peuvent pénétrer dans les bâtiments ou les locaux habités que de cinq heures du matin à neuf heures du soir et uniquement avec l'autorisation du juge de police. »

Il ressort de cette disposition une distinction nette entre deux types de lieux susceptibles de faire l'objet d'une visite fiscale : d'une part, les locaux dits « professionnels », visés à l'alinéa premier, et d'autre part, les locaux dits « privés » ou « habitations », visés à l'alinéa second. Cette dualité s'accompagne de régimes juridiques différenciés, qui reflètent le souci du

²⁶ D. CHARLIER et R. WINAND, *op. cit.*, pp. 202-203.

²⁷ Voy., *infra*, chapitre 3.

législateur de proportionner les moyens de contrôle aux atteintes potentielles portées à la vie privée du contribuable²⁸.

Dans la présente section, il convient dès lors d'analyser avec précision les conditions de mise en œuvre du droit de visite dans les locaux concernés, qu'ils soient professionnels ou privés, à la lumière tant du texte légal que de l'interprétation jurisprudentielle qui en a été donnée.

Sous-section 2.2.1 : La commission – une condition commune à toute visite fiscale

Le droit de visite reconnu aux agents du fisc, tant dans les locaux professionnels que dans les habitations privées du contribuable, est strictement encadré. Une première condition commune à ces deux types de locaux réside dans l'exigence pour les agents d'être « muni de leurs commission » au moment de la visite des locaux concernés. Cette exigence figure expressément à l'article 319 du CIR 92, tant à l'alinéa premier qu'à l'alinéa second²⁹.

Malgré son importance, la notion même de « commission » n'a jamais été définie par le législateur, ni précisée dans les travaux préparatoires de la loi du 15 février 1962, à l'origine de la première version du texte applicable aux seuls locaux professionnels³⁰. Une question parlementaire relative à la portée exacte de cette notion avait été soulevée à l'époque, mais elle n'a pas reçu de réponse explicite³¹.

Ce silence de la part du législateur a ouvert la voie à des interprétations divergentes, tant au sein de la doctrine que dans la pratique administrative.

A. L'interprétation restrictive de l'administration fiscale

Selon l'administration, la commission exigée par l'article 319 du CIR 92 ne correspondrait pas à un mandat spécifique et individualisé mais s'assimilerait à une *commission générale et permanente*³². En d'autres termes, la carte de légitimation plastifiée, que les agents du fisc sont tenus de porter, suffirait à satisfaire l'exigence légale. Cette carte mentionne, *au recto*, l'identité, la fonction et la photo de l'agent, et *au verso*, une référence à sa « commission »³³.

Dans cette optique, le seul fait que l'agent soit assermenté et qu'il exerce dans les compétences normales de son service suffirait à légitimer son droit d'accès³⁴. Il n'existerait dès lors aucune obligation de présentation spontanée d'un document supplémentaire, sauf si

²⁸ V. LISSOIR et J. BUY, « Actualités 2024 en matière de procédure fiscale », in P. JAILLOT et A. CULOT (dir.), *Le droit fiscal en Belgique*, Limal, Anthemis, 2025, p. 397.

²⁹ Fr. STÉVENART MEEÛS, *L'accès du fisc aux locaux professionnels ou aux habitations privées. Une analyse de la jurisprudence des juridictions supérieures*, Limal, Anthemis, 2024, p. 9.

³⁰ A. NOLLET, G. DELOBBE et C. VERSCHURE, *op. cit.*, p. 203.

³¹ *Doc. parl.*, Chambre, session 1961-1962, n° 264/42, p. 217, disponible sur www.lachambre.be.

³² Com. I.R., 319/5.1, alinéa 2, disponible sur www.minfin.fgov.be.

³³ D. CHARLIER et R. WINAND, *op. cit.*, pp. 192-193.

³⁴ Fr. STÉVENART MEEÛS, *op. cit.*, p. 9.

le contribuable en fait la demande. Ce dernier, en cas de doute, serait invité à vérifier lui-même l'identité de l'agent auprès de l'autorité hiérarchique compétente³⁵.

Cette position administrative, bien que pratique, est critiquée pour son manque de garanties juridiques. Elle tend à réduire l'exigence de « commission » à une simple formalité administrative, sans ancrage réel dans une logique de contrôle effectif du pouvoir exercé³⁶.

B. L'approche exigeante de la doctrine majoritaire

A l'opposé, une grande partie de la doctrine considère que cette interprétation dénature profondément le texte légal. Pour certains auteurs, la commission constitue un document spécifique, émanant de l'autorité hiérarchique de l'administration, qui désigne expressément un agent pour une mission déterminée, à l'égard d'un contribuable identifié³⁷. Il s'agirait donc d'une *lettre de mission formelle*, qui permet non seulement de vérifier la légalité de l'intervention de l'agent, mais aussi d'assurer la traçabilité et le contrôle *a posteriori* de la mesure³⁸.

Cette position trouve un appui dans les travaux préparatoires de la loi du 10 février 1981, à l'origine du droit de visite domiciliaire fiscal, où il est fait mention de la nécessité d'un « accord de l'autorité hiérarchique »³⁹. Ce dernier, bien que non repris explicitement à l'alinéa 2 de l'article 319 du CIR 92, serait nécessairement englobé dans les notions de « commission » et « chargés d'une mission ». Par ailleurs, cette interprétation est renforcée par la distinction que le texte établit entre les agents « munis de leur commission » et ceux « chargés d'un contrôle ou d'une enquête », suggérant un lien direct entre l'existence d'un acte formel et l'objet précis de la mission confiée.⁴⁰

Selon cette doctrine, la commission représente une condition substantielle de validité du droit de visite, et non un simple attribut statutaire.

C. L'arbitrage jurisprudentiel : l'effet régularisateur du consentement

Face aux incertitudes entourant la notion de commission, la jurisprudence a été amenée à jouer un rôle d'arbitre, en précisant les conditions dans lesquelles une visite fiscale peut être considérée comme régulière, même en l'absence de présentation de ce document.

Il ressort de l'exposé des motifs de la loi de 1962⁴¹ que la présentation de la commission peut être exigée par le contribuable au moment de la visite. En cas de refus de présentation, ce

³⁵ D. CHARLIER et R. WINAND, *op. cit.*, p. 193.

³⁶ D. CHARLIER et R. WINAND, *ibidem.*, p. 193.

³⁷ Fr. STÉVENART MEEÛS, *op. cit.*, p. 9.

³⁸ D. CHARLIER et R. WINAND, *op. cit.*, pp. 194-195.

³⁹ *Doc. parl.*, Chambre, session 1980-1981, n° 716/1, *op. cit.*, p. 6.

⁴⁰ D. CHARLIER et R. WINAND, *op. cit.*, p. 195.

⁴¹ *Doc. parl.*, Chambre, session 1961-1962, n° 264/1, p.112, disponible sur www.lachambre.be.

dernier serait en droit de s'opposer légalement à l'entrée des agents dans les lieux. Toutefois, dans un souci de souplesse administrative, il est généralement admis que les agents ne sont pas tenus de présenter spontanément leur commission, sauf si le contribuable en fait expressément la demande⁴².

La jurisprudence majoritaire a conforté cette interprétation pragmatique. A plusieurs reprises, la Cour de cassation a jugé que l'absence de présentation spontanée de la commission ne rend pas la visite irrégulière, dès lors que le contribuable y a librement consenti⁴³. Autrement dit, si l'administration accède aux locaux sans avoir exhibé la commission, mais que le contribuable autorise explicitement l'entrée, il ne peut ensuite invoquer l'irrégularité du contrôle au seul motif de cette absence. La haute juridiction en déduit que l'absence de commission ne constitue pas un vice substantiel, pour autant que le contribuable ait acquiescé à la visite en toute connaissance de cause⁴⁴. Il s'agit d'une forme de régularisation par le consentement, fondée sur le principe selon lequel un droit soumis à certaines formes peut être mis en œuvre de manière valable si la personne concernée y adhère de manière spontanée.

Cette position jurisprudentielle, bien que critiquée par certains auteurs au regard du principe de légalité et de la nécessaire prévisibilité des actes d'investigations⁴⁵, met en évidence le rôle central du consentement du contribuable dans l'articulation des pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale avec les garanties procédurales. Elle témoigne aussi d'un rééquilibrage subtil entre l'efficacité du contrôle fiscal et la protection des droits fondamentaux. Toutefois, elle soulève en parallèle des interrogations sur l'effectivité de la garantie que représente la commission. Si celle-ci n'est ni définie par la loi, ni automatiquement exigible, sa valeur comme instrument de transparence et de légitimation du contrôle fiscal peut être relativisée⁴⁶.

En l'absence de définition légale claire et de position jurisprudentielle univoque, cette assimilation reste incertaine. La portée juridique exacte de la commission, notamment dans les cas de contrôle domiciliaire, fait encore débat. Certains auteurs insistent sur la nécessité d'un *instrumentum* écrit permettant un contrôle juridictionnel *a posteriori*, tandis que d'autres acceptent une approche plus souple au nom des impératifs d'efficacité administrative.

En définitive, si la commission constitue bien une condition commune à toute visite fiscale, qu'elle soit réalisée dans un cadre professionnel ou privé, sa portée concrète demeure ambivalente. Elle cristallise les tensions entre la rigueur formelle des garanties procédurales et les contraintes opérationnelles du contrôle fiscal, dans un domaine particulièrement

⁴² A. NOLLET, G. DELOBBE et C. VERSCHURE, *op. cit.*, p. 203.

⁴³ Cass., 17 février 2005, R.G. N° F.04.0010.F, disponible sur www.juportal.be ; Cass., 12 septembre 2008, R.G. n° F.07.0013.N, disponible sur www.juportal.be ; Fr. STÉVENART MEEÛS, *op. cit.*, pp. 9-10.

⁴⁴ T. LITANNIE et R. ROSOUX, « Les pouvoirs d'investigation de l'administration en matière d'impôts sur les revenus », in Fr. STÉVENART MEEÛS (dir.), *Les pouvoirs d'investigation du fisc et les délais d'imposition – Comment faire face à un contrôle fiscal ?*, Limal, Anthemis, 2024, p. 94.

⁴⁵ D. CHARLIER et R. WINAND, *op. cit.*, p. 206.

⁴⁶ D. CHARLIER et R. WINAND, *ibidem*, p. 195

sensible où la légitimité des pouvoirs d'enquête dépend aussi du respect des droits fondamentaux du contribuable.

Sous-section 2.2.2 : Le consentement – une condition autonome et implicite

Le consentement du contribuable ne figure pas, *sensu stricto*, parmi les conditions légales explicites de l'article 319 du CIR 92. Il n'en constitue pas moins une condition implicite, largement reconnue par la jurisprudence comme élément permettant de moduler ou régulariser certains aspects de la procédure de visite. Il agit ainsi comme soupape de flexibilité, mais uniquement dans le respect des garanties fondamentales⁴⁷.

Sa valeur juridique dépend à la fois du type de locaux concernés (professionnels vs. privés), de la nature de l'irrégularité potentielle (absence de commission, défaut de mission claire, etc.) et du caractère libre et informé du consentement donné⁴⁸.

A. Un consentement qualifié

La jurisprudence⁴⁹ impose que le consentement au droit de visite soit donné par une personne juridiquement habilitée⁵⁰. Lorsqu'il s'agit d'une personne physique, seul le contribuable lui-même peut valablement exprimer cet accord. S'agissant d'une personne morale, le consentement doit émaner de l'organe d'administration compétent ou d'un mandataire dûment autorisé⁵¹.

Un employé, un préposé ou encore le conjoint du contribuable ne peut, en principe, valablement consentir à une visite fiscale, sauf s'il est démontré que l'administration fiscale pouvait raisonnablement croire que cette personne disposait des pouvoirs nécessaires. En effet, la Cour de cassation, dans un arrêt du 25 janvier 2019⁵², a précisé que l'administration peut, dans certaines circonstances, se fonder sur l'accord d'une personne dont elle pouvait raisonnablement supposer qu'elle était habilitée à consentir. Toutefois, cette décision ne concernait que la consultation « classique » des livres et documents comptables, une procédure nettement moins intrusive que le droit de visite régi par l'article 319 du CIR 92.

⁴⁷ C. FRANSSSEN, « Le droit de visite du fisc nécessite le consentement « éclairé » du contribuable », *Bulletin Juridique & Social*, 2025/728, p. 13.

⁴⁸ Voy., *infra*, chapitre 3, section 3.3.

⁴⁹ Gand, 4 février 2025, R.G. n° 2023/AR/857, disponible sur www.jura.be ; Bruxelles, 11 septembre 2024, non publié.

⁵⁰ J. BUY, « Contrôle fiscal (2/2). Droit de visite : bon à savoir ! », *Forum for the Future*, 16 avril 2025, disponible sur <https://blog.forumforthefuture.be/fr/article/controle-fiscal-22.-droit-de-visite-bon-a-savoir/26706>, consulté le 30 avril 2025.

⁵¹ C. FRANSSSEN, *op. cit.*, p. 13.

⁵² Cass., 25 janvier 2019, R.G. n° F.17.0039.F, disponible sur www.juportal.be.

S'agissant de ce dernier, l'exigence d'un consentement formel et qualifié, émanant directement du contribuable ou de son représentant légal habilité, demeure stricte⁵³.

La qualité du consentement est par ailleurs déterminante. Celui-ci doit être préalable à l'opération de visite, demeurer permanent et être donné en toute connaissance de cause.

B. Un consentement préalable et permanent

Dans un arrêt du 16 juin 2023⁵⁴, la Cour de cassation a réaffirmé de manière claire et solennelle que les agents de l'administration fiscale ne peuvent pénétrer dans les locaux d'un contribuable sans son accord préalable. Ce consentement constitue une condition *sine qua non* de la légalité de la visite. Il doit être exprimé librement avant toute entrée dans les lieux, et non être obtenu sous la pression ou après le début des opérations⁵⁵.

La Cour précise également que le consentement ne se limite pas à autoriser l'accès initial ; il doit se maintenir pendant toute la durée de la visite⁵⁶. Ainsi, le contribuable conserve à tout moment la faculté de retirer son accord. Cette possibilité de révocation implique que le consentement n'est pas un engagement définitif, il reste vivant et conditionne la poursuite des opérations. En cas de retrait de consentement, les agents du fisc sont tenus de suspendre immédiatement leurs investigations et de quitter les lieux sans délai.⁵⁷

Cette exigence de permanence et de révocabilité du consentement traduit une volonté forte de protection des droits fondamentaux du contribuable, notamment le respect de sa vie privée et l'inviolabilité de son domicile. Elle souligne également l'importance du caractère volontaire de la collaboration entre l'administration et le contribuable dans le cadre des opérations de contrôle, lorsque celles-ci reposent sur l'article 319 du CIR 92.

C. Un consentement éclairé : une exigence de transparence

La jurisprudence récente est venue renforcer les conditions entourant la validité du consentement en introduisant une exigence supplémentaire : le consentement doit être éclairé. Cela signifie que le contribuable ne peut valablement consentir que s'il dispose d'une

⁵³ C. FRANSSEN, *op. cit.*, p. 13.

⁵⁴ Cass. 16 juin 2023, R.G. n° F.21.0181.N. et F.21.0187.N, disponibles sur www.juportal.be.

⁵⁵ TIBERGHEN, « Pas de visite fiscale sans consentement ! », *Jubel*, 5 décembre 2023, disponible sur <https://www.jubel.be/fr/pas-de-visite-fiscale-sans-consentement/>, consulté le 27 avril 2025.

⁵⁶ UCM, « Le fisc peut-il rentrer dans mon bureau ou chez moi ? », *Comptables UCM*, disponible sur <https://www.comptables-ucm.be/Actualites/Le-fisc-peut-il-rentre-dans-mon-bureau-ou-chez-moi>, consulté le 20 avril 2025.

⁵⁷ T. LITANNIE et R. ROSOUX, *op. cit.*, pp. 106-107.

information claire, précise et complète sur la nature, la portée et les conséquences de la visite⁵⁸.

L'arrêt de la Cour de cassation du 3 octobre 2024⁵⁹ en constitue une illustration particulièrement significative. Dans cette affaire, un administrateur délégué avait donné son accord par téléphone pour ce qu'il pensait être une simple consultation des documents comptables, autrement dit un contrôle « classique ». En réalité, les agents fiscaux entendaient exercer un véritable droit de visite. De plus, parmi les 17 agents présents sur place, l'un d'eux n'était pas en possession de sa commission, pourtant indispensable pour justifier l'exercice du droit de visite en vertu de l'article 319 du CIR 92. Face à ces circonstances, la Cour de cassation a estimé que le consentement donné ne pouvait être considéré comme valable. L'administrateur n'avait pas été suffisamment informé de l'ampleur réelle de l'intervention, ni du régime juridique particulier attaché au droit de visite. Son accord avait donc été donné sans véritable connaissance de cause⁶⁰.

Cette exigence d'un consentement éclairé s'inscrit dans la continuité des principes consacrés par la Convention européenne des droits de l'homme (CEDH). Elle renvoie notamment au droit à un procès équitable (article 6) et au droit au respect de la vie privée et du domicile (article 8). L'administration fiscale se voit ainsi imposer une obligation d'information préalable : elle doit, avant toute intervention, expliquer de manière compréhensible au contribuable le fondement légal de l'opération, la nature exacte du contrôle envisagé, ses objectifs, ainsi que les droits et garanties dont il dispose⁶¹.

Cette évolution de la jurisprudence témoigne d'une volonté accrue de protéger les contribuables contre toute intrusion abusive dans leur sphère privée et professionnelle. Elle impose aux agents fiscaux une rigueur accrue dans la communication préalable et confère aux contribuables un rôle plus actif et plus conscient dans le déroulement des contrôles.

D. L'insuffisance du seul consentement pour les locaux privés

Enfin, lorsque la visite concerne une habitation privée, le consentement du contribuable ne peut en aucun cas suppléer l'absence d'une autorisation préalable du juge de police. L'article 319, alinéa 2 du CIR 92 prévoit de manière claire et impérative que toute visite domiciliaire fiscale doit être autorisée judiciairement, sur requête écrite et motivée, avant d'être réalisée⁶². Cette autorisation est délivrée pour une mission précise, dans un cadre strictement

⁵⁸ A. SOLDAL, « Le droit de visite fiscale doit-il être consenti ? », *Forum for the future*, 19 novembre 2024, disponible sur <https://blog-forumforthefuture-be.translate.goog/fr/article/le-droit-de-visite-fiscale-doit-il-etre-consenti/24973? x tr sl=fr& x tr tl=en& x tr hl=en& x tr pto=sc& x tr hist=true>, consulté le 20 avril 2025.

⁵⁹ Cass., 3 octobre 2024, R.G. n° F.22.0782.F, disponible sur www.juportal.be.

⁶⁰ C. FRANSEN, *op. cit.*, p. 13.

⁶¹ H.-T NGUYEN, « Le consentement éclairé du contribuable est nécessaire en cas de visite fiscale », *Forum for the Future*, 18 décembre 2024, disponible sur <https://blog.forumforthefuture.be/fr/article/le-consentement-eclair-du-contribuable-est-necessaire-en-cas-de-visite-fiscale/25392>, consulté le 20 avril 2025.

⁶² D. CHARLIER et R. WINAND, *op. cit.*, pp. 203-204.

délimité par la loi : elle n'est accordée que dans des circonstances exceptionnelles, justifiées par des présomptions sérieuses d'une activité professionnelle exercée dans l'habitation⁶³.

Cette exigence vise à protéger le contribuable contre toute intrusion arbitraire dans son domicile, lequel bénéficie, en vertu de l'article 15 de la Constitution belge ainsi que des instruments internationaux de protection des droits de l'homme (notamment l'article 8 de la CEDH), d'une inviolabilité particulière. Le domicile est en effet considéré comme un sanctuaire privé, auquel seule une autorisation judiciaire peut ouvrir accès, et ce, sous un contrôle rigoureux⁶⁴.

Ainsi, même si le contribuable exprime un consentement explicite à la visite, ce dernier n'a pas pour effet de pallier l'absence de décision du juge compétent : la visite est alors entachée d'irrégularité. En conséquence, les éléments recueillis au cours d'une telle visite sont inexploitable, que ce soit dans la phase administrative ou dans une éventuelle procédure judiciaire ultérieure (sous réserve de la jurisprudence Antigone⁶⁵)⁶⁶.

En résumé, si le consentement du contribuable peut, dans certains cas, valablement régulariser une visite dans les locaux exclusivement professionnels, il ne saurait, lorsqu'il s'agit d'une habitation privée, tenir lieu d'autorisation judiciaire. Il ne peut être envisagé que comme une condition supplémentaire, venant renforcer la régularité d'une opération déjà conforme aux exigences légales⁶⁷.

Sous-section 2.2.3 : Les conditions spécifiques applicables aux locaux professionnels

En matière de droit de visite, les locaux professionnels sont soumis à un régime juridique assoupli par rapport à celui des habitations privées. Cette différence de traitement s'explique par la finalité économique de ces lieux et leur moindre lien avec la sphère intime protégée par le droit au respect de la vie privée et le principe d'inviolabilité du domicile. L'article 319, alinéa 1^{er}, du CIR 92 autorise ainsi les agents de l'administration fiscale à accéder librement aux locaux professionnels, à toute heure où une activité y est exercée, pour autant qu'ils soient munis de leur commission et chargés d'un contrôle ou d'une enquête se rapportant à l'application de l'impôt sur les revenus⁶⁸.

⁶³ T. LITANNIE et R. ROSOUX, *op. cit.*, p. 88.

⁶⁴ Fr. STÉVENART MEEÛS, *L'accès du fisc aux locaux professionnels ou aux habitations privées. Une analyse de la jurisprudence des juridictions supérieures*, Limal, Anthemis, 2024, p. 11 ; D. CHARLIER et R. WINAND, *op. cit.*, p. 204.

⁶⁵ Voy. *infra*, chapitre 3, section 3.3, sous-section 3.3.4.

⁶⁶ Mons, 14 mars 2003, R.G. n° 2001/823, disponible sur www.jura.be ; D. CHARLIER et R. WINAND, *op. cit.*, p. 205.

⁶⁷ Voy. *infra*, chapitre 3, section 3.3, sous-sections 3.3.1, 3.3.5 et 3.3.6.

⁶⁸ F. VOISIN et A. NOLLET, « Actualités 2021 en matière de procédure fiscale », in P. JAILLOT et A. CULOT (dir.), *Le droit fiscal en Belgique*, Limal, Anthemis, 2022, p. 390.

A. L'extension de la notion de « locaux professionnels »

Le texte légal énumère à titre d'exemples divers types d'espaces concernés : bureaux, ateliers, magasins, usines, remises, garages ou terrains servant à entreposer des marchandises. Cette énumération est non limitative, ce qui invite à une interprétation extensive de la notion de « locaux professionnels »⁶⁹.

Doctrine et jurisprudence s'accordent à reconnaître que tout lieu affecté, même partiellement ou occasionnellement, à une activité économique peut être visité. En effet, l'affectation effective ou simplement présumée d'un local à une activité professionnelle suffit à justifier l'intervention de l'administration, à condition que la présomption repose sur des indices concrets et objectifs, par exemple l'aménagement des lieux, la publicité externe, ou encore des indications administratives ou commerciales. La finalité de ce régime souple est de ne pas laisser le contribuable soustraire des espaces à tout contrôle en invoquant l'absence d'activité manifeste⁷⁰.

Néanmoins, s'il s'agit de bâtiments ou locaux habités, on retombe sur le régime prévu à l'article 319, alinéa 2, du CIR 92⁷¹.

B. Le moment de la visite : les heures d'activité

L'article 319 du CIR 92 impose que la visite se déroule à toutes les heures où une activité s'exerce dans le local concerné. Cette exigence vise à concilier l'effectivité du contrôle fiscal avec le respect de l'organisation propre à l'entreprise et la limitation des perturbations inutiles⁷².

La notion d'« heures d'activité » n'est pas définie de manière précise par le législateur, ce qui laisse place à une appréciation contextuelle. Les travaux parlementaires de la loi de 1962 précisent toutefois que le contrôle peut intervenir à toutes les heures où une activité, quelle qu'elle soit, s'exerce dans les lieux, y compris en dehors des heures normales de travail⁷³. Ainsi, dans le cas d'un commerce nocturne ou d'une entreprise à horaires décalés, les agents doivent adapter leur intervention aux spécificités opérationnelles de l'entité contrôlée⁷⁴.

La preuve du respect de cette condition incombe en principe à l'administration. Elle doit être en mesure de démontrer que la visite s'est déroulée dans des plages horaires correspondant à l'activité habituelle du local, pour éviter toute contestation fondée sur une violation du droit au respect de la vie professionnelle⁷⁵.

⁶⁹ A. NOLLET, *op. cit.*, p. 128.

⁷⁰ T. LITANNIE et R. ROSOUX, *op. cit.*, p. 92.

⁷¹ Voy. *infra*, chapitre 2, section 2.2, sous-section 2.2.4.

⁷² D. CHARLIER et R. WINAND, *op. cit.*, p. 196.

⁷³ *Doc. parl.*, Chambre, session 1977-1978, n° 113/1, p. 16, disponible sur www.lachambre.be.

⁷⁴ F. VOISIN et A. NOLLET, *op. cit.*, p. 390 ; A. NOLLET, G. DELOBBE et C. VERSCHURE, *op. cit.*, p. 207.

⁷⁵ D. CHARLIER et R. WINAND, *op. cit.*, p. 196.

C. La finalité du contrôle : activité exercée, stocks, documents⁷⁶

A l'origine, le droit de visite des locaux professionnels visait essentiellement l'observation matérielle : vérifier l'existence et l'ampleur de l'activité, contrôler la présence de stocks, de marchandises, ou d'installations liées à l'exercice d'une activité professionnelle. Ce contrôle visuel permettait notamment d'identifier des incohérences entre la réalité matérielle et les déclarations fiscales du contribuable. Cependant, la réforme de 2010 a étendu la portée de ce pouvoir. L'article 319 du CIR 92 autorise désormais l'examen sur place de tous les livres et documents relatifs à l'activité économique. Cette évolution rapproche le régime applicable en matière d'impôt sur les revenus de celui prévue en matière de TVA (article 63 du CTVA)⁷⁷.

Concrètement, les agents fiscaux peuvent consulter directement les documents comptables, registres, factures ou tout autre document utile sans devoir introduire préalablement une demande de communication spécifique. Cette extension des pouvoirs vise à renforcer l'efficacité du contrôle fiscal, tout en maintenant certaines limites : l'accès ne peut porter que sur les éléments en lien direct avec l'activité professionnelle exercée dans les locaux visités.

D. La souplesse relative du régime procédural

Contrairement aux visites dans des lieux d'habitation, aucune autorisation judiciaire préalable n'est requise pour les visites de locaux professionnels. Il suffit que les agents soient munis de leur commission et qu'ils agissent dans le cadre strict de leur mission légale. Cette souplesse permet d'assurer une réactivité accrue dans les contrôles et d'éviter les lourdeurs procédurales qui pourraient entraver la lutte contre la fraude fiscale. Néanmoins, cette simplification procédurale n'exonère pas l'administration du respect des principes généraux du droit, notamment celui de proportionnalité et celui de loyauté dans la recherche de la preuve⁷⁸.

Une attention particulière doit être portée aux situations de mixité fonctionnelle : lorsque le local professionnel est intégré dans une habitation privée, comme dans le cas des professions libérales exerçant à domicile ou des télétravailleurs, la protection renforcée applicable aux domiciles doit prévaloir. Dans ces hypothèses, la frontière entre l'espace professionnel et l'espace privé doit être clairement identifiée, et toute visite doit être circonscrite aux seules parties affectées à l'activité professionnelle. A défaut, une autorisation judiciaire préalable sera nécessaire pour accéder aux espaces de vie privée⁷⁹.

⁷⁶ Voy. *supra*, chapitre 2, section 2.1.

⁷⁷ A. NOLLET, G. DELOBBE et C. VERSCHEURE, *op. cit.*, p. 205-207.

⁷⁸ UCM, *op. cit.*, consulté le 25 avril 2025.

⁷⁹ Voy. *infra*, chapitre 2, section 2.2, sous-section 2.2.4.

Sous-section 2.2.4 : Les conditions spécifiques applicables aux locaux privés

Dans le cadre de l'article 319, alinéa 2, du CIR 92, les bâtiments ou locaux habités bénéficient d'un régime juridique renforcé. L'accès par les agents du fisc à ces lieux est soumis à des conditions strictes, reflétant la nécessité de préserver l'intimité du domicile, hautement protégé tant par la Constitution belge (article 15) que par les normes internationales (articles 8 de la CEDH et 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne)⁸⁰.

A. L'exigence d'une autorisation judiciaire préalable et motivée

Contrairement aux visites de locaux professionnels, toute visite dans une habitation privée requiert une autorisation préalable délivrée par un juge de police. Cette autorisation n'est pas une simple formalité : elle constitue une garantie fondamentale contre les risques d'abus, en impliquant l'intervention d'une autorité indépendante et impartiale, conforme à l'article 8, paragraphe 2 de la CEDH et aux principes dégagés par la Cour constitutionnelle belge⁸¹.

L'autorisation doit satisfaire à plusieurs conditions cumulatives : elle doit être spécifique, c'est-à-dire viser un local déterminé, une enquête précise et une ou plusieurs personnes clairement identifiées ; elle doit être dûment motivée, afin de permettre un contrôle juridictionnel *a posteriori* de sa légalité ; enfin, elle doit reposer sur des présomptions sérieuses quant à l'existence d'une activité professionnelle exercée dans l'habitation. En l'absence de motivation suffisante ou d'indices sérieux, la visite est irrégulière, et les preuves recueillies sont déclarées irrecevables (sous réserve de l'application de la jurisprudence Antigone)⁸².

Ce point fera l'objet d'un examen plus approfondi au chapitre 3, à l'occasion de l'analyse des principales décisions jurisprudentielles pertinentes dans le cadre de la présente étude.

B. Le moment de la visite

L'article 319, alinéa 2, du CIR 92 prévoit que les visites domiciliaires ne peuvent être réalisées qu'entre cinq heures du matin et vingt-et-une heures du soir. Cette restriction temporelle vise à préserver l'intimité et la tranquillité du domicile, en encadrant temporellement l'intrusion potentielle de l'administration. Cette exigence est impérative : toute visite réalisée en dehors de cette tranche horaire est irrégulière, sans que la bonne foi des agents puisse y remédier.⁸³

La jurisprudence a néanmoins nuancé l'obligation documentaire. L'absence de mention explicite de l'heure de fin dans le procès-verbal de visite ne rend pas nécessairement la visite

⁸⁰ T. LITANNIE et R. ROSOUX, *op. cit.*, p. 88.

⁸¹ T. LITANNIE et R. ROSOUX, *ibidem*, p. 88.

⁸² T. LITANNIE et R. ROSOUX, *ibidem*, p. 88.

⁸³ V. LISSOIR et J. BUY, *op. cit.*, p. 397.

irrégulière, à condition que d'autres éléments probants attestent que la visite s'est déroulée dans les limites horaires légales⁸⁴.

C. Le caractère exceptionnel de l'accès aux habitations⁸⁵

Les travaux préparatoires de la loi du 10 février 1981 insistent sur le caractère exceptionnel de l'accès aux bâtiments ou locaux habités par l'administration fiscale. En principe, une autorisation judiciaire ne peut être délivrée que si des indices graves, précis et concordants permettent de présumer l'exercice d'une activité professionnelle dissimulée au sein de l'habitation, typiquement en cas de travail au noir⁸⁶.

En pratique cependant, les visites domiciliaires ne se limitent pas toujours au cadre exceptionnel envisagé par le législateur, à savoir les cas de fraude fiscale. Elles sont souvent utilisées dans le but de vérifier la proportion d'usage professionnel d'un logement privé, notamment en vue d'évaluer son impact fiscal. Dans ces hypothèses, la jurisprudence admet que l'administration puisse accéder à certaines zones de passage, telles que le hall d'entrée ou l'escalier, lorsqu'elles mènent directement à des pièces expressément affectées à l'exercice d'une activité professionnelle, et ce, sans qu'il soit nécessaire d'obtenir l'autorisation préalable du juge de police⁸⁷.

D. L'impossibilité de suppléer l'autorisation judiciaire par le consentement

Il convient de rappeler que, contrairement au régime applicable aux visites de locaux professionnels, le consentement du contribuable ne peut jamais suppléer l'absence d'une autorisation judiciaire lorsqu'il s'agit d'une habitation privée. Même donné expressément, le consentement ne permet pas de neutraliser l'obligation d'autorisation préalable. Il ne saurait justifier *a posteriori* une ingérence dans le droit à l'inviolabilité du domicile, protégée constitutionnellement et par la CEDH⁸⁸.

La raison est simple : la protection du domicile est d'ordre public et sa violation ne peut être excusée ni par la volonté du contribuable ni par son absence d'opposition manifeste⁸⁹.

⁸⁴ Liège, 19 mars 2021, R.G. n° 2018/RG/618, disponible sur www.jura.be.

⁸⁵ Voy. *supra*, chapitre 1, section 1.1.

⁸⁶ Com. I.R., 319/11, *op. cit.* ; UCM, *op. cit.*, consulté le 25 avril 2025.

⁸⁷ Mons, 15 septembre 2017, R.G. n° 2015/RG/350, disponible sur www.jura.be.

⁸⁸ D. CHARLIER et R. WINAND, *op. cit.*, pp. 203-204.

⁸⁹ M. PÂQUES, « Constitutionnalité des visites domiciliaires et des perquisitions administratives », in *L'environnement, le droit et le magistrat. Mélanges en l'honneur de Benoît Jadot*, Limal, Larcier, 2021, pp. 625-629.

CHAPITRE 3 : LES DROITS FONDAMENTAUX DU CONTRIBUABLE EN RELATION AVEC LE DROIT DE VISITE

L'administration fiscale belge dispose de divers pouvoirs d'investigation, tels que la consultation de documents (articles 315 et 315*bis* du CIR 92), la demande de renseignements (article 316 du CIR 92) ou l'accès aux locaux professionnels et privés (article 319 du CIR 92). Ces prérogatives, bien que légales, sont susceptibles d'affecter des droits fondamentaux garantis par la Constitution belge, la Convention européenne des droits de l'homme et la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne⁹⁰.

Parmi ces pouvoirs, le droit de visite se distingue par sa sensibilité, car il implique une intrusion potentielle dans la sphère privée du contribuable. En effet, l'accès aux locaux, qu'ils soient professionnels ou privés, soulève des questions cruciales relatives au respect de la vie privée et à l'inviolabilité du domicile⁹¹.

La jurisprudence nationale récente a précisé les contours de ce droit de visite, en insistant sur la nécessité de concilier l'efficacité des contrôles fiscaux avec la protection des droits individuels. Ainsi, des garanties procédurales ont été renforcées pour prévenir toute ingérence arbitraire et assurer un équilibre entre l'intérêt public et les libertés fondamentales.

Ce chapitre se propose d'examiner les principes juridiques encadrant le droit de visite fiscal, en mettant l'accent sur les droits au respect de la vie privée (section 3.1) et à l'inviolabilité du domicile (section 3.2). Il analysera enfin l'évolution jurisprudentielle en la matière, afin de dégager les tendances actuelles et les implications pratiques pour les contribuables et l'administration fiscale (section 3.3).

Section 3.1 : Le droit au respect de la vie privée

Le droit au respect de la vie privée est consacré par l'article 22, alinéa 1^{er}, de la Constitution belge, qui dispose que « *chacun a droit au respect de sa vie privée et familiale, sauf dans les cas et conditions fixés par la loi* ».

Ce droit fondamental est également garanti à l'échelle supranationale par l'article 8, §1^{er}, de la Convention européenne des droits de l'homme (CEDH), lequel prévoit que « *toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de sa correspondance* », ainsi que par l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, qui dispose que « *toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de ses communications* ».

Ce droit au respect de la vie privée n'est toutefois pas absolu. L'article 8, §2, de la CEDH dispose en effet que « *il ne peut y avoir ingérence d'une autorité publique dans l'exercice de ce droit que pour autant que cette ingérence est prévue par la loi et qu'elle constitue une*

⁹⁰ Fr. STÉVENART MEEÛS, *L'accès du fisc aux locaux professionnels ou aux habitations privées. Une analyse de la jurisprudence des juridictions supérieures*, Limal, Anthemis, 2024, p. 7.

⁹¹ A. NOLLET, *op. cit.*, p. 125 ; T. LITANNIE et R. ROSOUX, *op. cit.*, p. 88.

mesure qui, dans une société démocratique, est nécessaire à la sécurité nationale, à la sûreté publique, au bien-être économique du pays, à la défense de l'ordre et à la prévention des infractions pénales, à la protection de la santé ou de la morale, ou à la protection des droits et libertés d'autrui ».

En principe, toute ingérence dans la vie privée doit dès lors répondre à trois exigences cumulatives : être prévue par la loi, poursuivre un but légitime et être nécessaire dans une société démocratique, c'est-à-dire proportionnée au but poursuivi⁹².

Section 3.2 : Le droit à l'inviolabilité du domicile

Le droit à l'inviolabilité du domicile est expressément consacré à l'article 15 de la Constitution belge, qui énonce que « *le domicile est inviolable ; aucune visite domiciliaire ne peut avoir lieu que dans les cas prévus par la loi et dans la forme qu'elle prescrit* ».

Ce droit bénéficie également d'une protection au niveau international. L'article 8 de la CEDH inclut le domicile dans le champ du droit au respect de la vie privée et impose aux États de garantir aux individus une protection effective contre les intrusions arbitraires dans leur lieu d'habitation. Par ailleurs, l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne réaffirme ce principe.

L'importance de ce droit se manifeste par l'interdiction stricte de toute intrusion non autorisée dans le domicile. Concrètement, cela signifie que les visites domiciliaires fiscales, même poursuivant un objectif d'intérêt général, ne peuvent être réalisées qu'à la double condition : d'une part, qu'elles soient prévues expressément par la loi ; d'autre part, qu'elles soient accomplies dans les formes strictes qu'elle prescrit. Il s'agit d'une exigence de légalité formelle, mais également d'une garantie de fond, destinée à protéger l'individu contre tout abus de pouvoir ou toute mesure arbitraire⁹³.

Dans le domaine fiscal, ces principes trouvent pleinement à s'appliquer, comme l'ont rappelé la Cour constitutionnelle et la Cour de cassation belges dans plusieurs décisions que nous examinerons ci-après. L'administration fiscale, bien qu'agissant dans un but d'intérêt général, ne peut porter atteinte à la vie privée ou au domicile du contribuable sans un fondement légal clair et des garanties suffisantes contre l'arbitraire.

Section 3.3. : Jurisprudence récente sur les contours du droit de visite des agents du fisc en lien avec les droits fondamentaux du contribuable

Depuis quelques années, plusieurs arrêts rendus par la Cour constitutionnelle et la Cour de cassation ont contribué à délimiter avec plus de rigueur les contours du droit de visite, qu'il s'agisse de l'accès aux locaux professionnels ou aux domiciles privés, en mettant en lumière

⁹² T. LITANNIE et R. ROSOUX, *ibidem*, p. 86.

⁹³ T. LITANNIE et R. ROSOUX, *ibidem*, p. 87.

les exigences de légalité, de proportionnalité, de prévisibilité, ainsi que l'importance du consentement. Cette jurisprudence, à la fois dense et cohérente, constitue aujourd'hui un véritable socle interprétatif garantissant un équilibre entre les nécessités du contrôle fiscal et le respect des droits fondamentaux. Les décisions qui suivent permettent d'illustrer de manière concrète les principes dégagés et leur application dans des contextes variés.

Sous-section 3.3.1 : Arrêt de la Cour constitutionnelle du 12 octobre 2017

Dans son arrêt du 12 octobre 2017⁹⁴, la Cour constitutionnelle a été appelée à préciser les contours du droit de visite des agents du fisc, en se prononçant sur la compatibilité des dispositions de l'article 319, alinéa 1^{er}, du CIR 92 et de l'article 63, alinéa 1^{er}, du CTVA avec les droits fondamentaux garantis aux articles 15 et 22 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 8 de la CEDH.

L'affaire soumise à la Cour concernait une société ayant dénoncé devant le tribunal de première instance de Gand⁹⁵ les pratiques de l'Inspection spéciale des impôts (ISI) lors d'une visite de ses locaux. La société se plaignait d'une attitude intrusive et démesurée de la part des fonctionnaires fiscaux, ces derniers ayant procédé à des fouilles systématiques, y compris dans des coffres-forts et des véhicules appartenant à l'entreprise, ainsi qu'à l'export de nombreux documents⁹⁶.

Le tribunal gantois, face à la portée incertaine des textes applicables, a saisi la Cour constitutionnelle d'une question préjudicielle portant sur la compatibilité de ces dispositions avec les droits fondamentaux invoqués, et notamment sur la question de savoir si les articles en cause conféraient un pouvoir de visite général, inconditionnel et illimité aux agents du fisc⁹⁷.

Dans sa réponse, la Cour constitutionnelle commence par rappeler que le droit au respect du domicile, protégé tant par la Constitution belge que par la CEDH, s'applique également aux locaux professionnels, y compris lorsqu'ils sont occupés par des personnes morales. Dès lors, toute visite fiscale dans ces locaux constitue, en principe, une ingérence dans ce droit fondamental, laquelle n'est admissible que si elle est prévue par la loi, répond à un besoin social impérieux et est proportionnée au but poursuivi, conformément aux standards fixés par l'article 8, §2, de la CEDH⁹⁸.

La Cour examine alors la nature exacte du droit de visite conféré aux agents fiscaux. Elle opère une distinction nette entre la visite fiscale et la perquisition pénale. La première, prévue par les articles 319 du CIR 92 et 63 du CTVA n'a pas pour but la recherche d'infractions pénales, mais vise exclusivement à vérifier la régularité de la situation fiscale du contribuable en vue

⁹⁴ C.C., 12 octobre 2017, n° 116/2017, disponible sur www.jura.be.

⁹⁵ Civ. Gand, 27 juin 2016, R.G. n° 14/3594/A, disponible sur www.jura.be, commenté par C. BUYSSE, « Portée du droit de visite du fisc : la parole est à la Cour constitutionnelle », *Le Fiscologue*, n° 1483, 8 juillet 2016, p. 1.

⁹⁶ A. NOLLET, G. DELOBBE et C. VERSCHURE, *op. cit.*, pp. 211-212.

⁹⁷ D. CHARLIER et R. WINAND, *op. cit.*, p. 198.

⁹⁸ C.C., 12 octobre 2017, n° 116/2017, B.3.2 ; D. CHARLIER et R. WINAND, *ibidem*, p. 199.

d'assurer une perception correcte de l'impôt⁹⁹. Il ne s'agit donc pas d'une procédure d'accusation au sens de l'article 6 de la CEDH¹⁰⁰. Dès lors, les agents du fisc ne disposent pas d'un pouvoir de contrainte : ils ne peuvent ni pénétrer de force dans les locaux professionnels, ni procéder à l'ouverture forcée de meubles fermés, coffres ou véhicules, sauf accord du contribuable¹⁰¹.

La Cour précise que les agents disposent néanmoins d'un droit d'examen actif des documents présents sur place : ils peuvent consulter spontanément des livres et documents situés dans les locaux visités, sans devoir requérir leur remise préalable¹⁰². Toutefois, en cas d'opposition du contribuable, notamment s'il refuse l'accès à certains éléments, les agents ne peuvent passer outre par la contrainte physique¹⁰³. Une telle opposition ne peut toutefois pas être absolue ou illimitée : une interprétation raisonnable de l'obligation de collaboration impose que le contribuable coopère de bonne foi, notamment en ouvrant des armoires ou contenants nécessaires à l'exercice du contrôle¹⁰⁴. A défaut, il s'expose à diverses sanctions prévues par le droit fiscal, telles qu'une amende administrative (article 445 du CIR 92 ou 70, §4 du CTVA), une imposition d'office, voire une dénonciation au parquet en cas de comportement frauduleux (articles 449 du CIR 92 ou 73 du CTVA).¹⁰⁵

Concernant l'exigence de prévisibilité, la Cour considère que les dispositions en cause définissent suffisamment les personnes visées, les lieux concernés, les horaires autorisés et les finalités de la visite. Cette précision permet au contribuable de prévoir raisonnablement l'étendue des pouvoirs d'enquête de l'administration et satisfait ainsi aux exigences de l'article 8, §2, de la CEDH¹⁰⁶.

Enfin, la Cour souligne que si le législateur avait entendu autoriser une contrainte effective sur le contribuable, par exemple la possibilité de forcer l'ouverture de locaux ou d'objets fermés, il aurait dû le prévoir expressément et encadrer strictement l'exercice de ce pouvoir. Tel n'est pas le cas dans les textes en vigueur¹⁰⁷. Par conséquent, les dispositions litigieuses doivent être interprétées comme conférant un droit d'investigation administratif encadré, excluant tout pouvoir coercitif autonome.

En conclusion, la Cour juge que les articles 319 du CIR 92 et 63 du CTVA, correctement interprétés, ne confèrent pas un pouvoir de visite illimité, mais établissent un équilibre raisonnable entre la nécessité d'un contrôle fiscal efficace et le respect des droits fondamentaux du contribuable. Cet équilibre dégagé par la Cour constitutionnelle constituera un fil conducteur dans l'ensemble de la jurisprudence ultérieure¹⁰⁸.

⁹⁹ C.C., 12 octobre 2017, n° 116/2017, B.9.1.

¹⁰⁰ Fr. STÉVENART MEEÛS, *op. cit.*, p. 21.

¹⁰¹ F. VOISIN et A. NOLLET, *op. cit.*, p. 390.

¹⁰² C.C., 12 octobre 2017, n° 116/2017, B.9.2.

¹⁰³ V. LISSOIR et J. BUY, *op. cit.*, p. 398.

¹⁰⁴ C.C., 12 octobre 2017, n° 116/2017, B.10.2.

¹⁰⁵ C.C., 12 octobre 2017, n° 116/2017, B.10.4 ; Fr. STÉVENART MEEÛS, *op. cit.*, pp. 21-22.

¹⁰⁶ C.C., 12 octobre 2017, n° 116/2017, B.9.3 et B.12.

¹⁰⁷ C.C., 12 octobre 2017, n° 116/2017, B.10.2. et B.10.3.

¹⁰⁸ A. NOLLET, G. DELOBBE et C. VERSCHEURE, *op. cit.*, p. 214 ; A. NOLLET, *op. cit.*, p. 131.

Il convient toutefois de souligner que cet arrêt, rendu à l'occasion d'une question préjudicielle, ne possède pas la même autorité qu'un arrêt d'annulation. Sa portée est juridiquement limitée, il ne lie que la juridiction qui l'a saisi et ne s'impose pas de manière générale aux autorités administratives. Il n'a donc qu'une « autorité relative renforcée »¹⁰⁹. Cela étant dit, son apport interprétatif n'en reste pas moins fondamental. En effet, l'arrêt met clairement en lumière la différence de nature et de finalité entre d'une part, une visite fiscale qui tend à la vérification de la situation d'un contribuable sans usage de contrainte, et d'autre part, une perquisition domiciliaire en matière pénale, qui autorise des mesures d'investigation plus intrusive. Ce rappel de la spécificité fiscale du droit de visite constitue un garde-fou important contre toute dérive consistant à assimiler abusivement une visite administrative à une perquisition. L'arrêt fournit ainsi au contribuable des arguments solides pour contester une interprétation excessive des pouvoirs de l'administration¹¹⁰.

Sous-section 3.3.2 : Arrêt de la Cour constitutionnelle du 27 juin 2019

Dans son arrêt du 27 juin 2019¹¹¹, la Cour constitutionnelle a été saisie d'une question préjudicielle par le tribunal de première instance d'Anvers concernant la régularité des visites fiscales dans les locaux habités. La problématique portait spécifiquement sur l'exigence ou non d'une motivation expresse de l'autorisation judiciaire préalable, prévue à l'article 319, alinéa 2, du CIR 92 et à l'article 63, alinéa 3, du CTVA¹¹². En l'espèce, l'autorisation du juge de police avait été accordée sans réelle motivation, se limitant à reprendre la demande de l'administration fiscale sans justification concrète. Le tribunal a dès lors interrogé la Cour sur la compatibilité de cette pratique avec les droits fondamentaux garantis par les articles 15 et 22 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 8 de la CEDH.

Dans son analyse, la Cour rappelle que l'inviolabilité du domicile et le droit au respect de la vie privée constituent des droits fondamentaux protégés par la Constitution et la CEDH¹¹³. Toute ingérence dans ces droits n'est admissible que si elle repose sur une base légale claire, poursuit un objectif légitime, tel que la lutte contre la fraude fiscale, et respecte les exigences de nécessité et de proportionnalité¹¹⁴.

La Cour insiste ensuite sur le rôle du juge de police, dont l'intervention vise précisément à protéger le citoyen contre des ingérences arbitraires. Mais pour que cette garantie soit effective, encore faut-il que l'autorisation délivrée soit dûment motivée, en indiquant de manière concrète le domicile concerné, les personnes visées, l'objet de l'enquête et les circonstances précises justifiant une atteinte au domicile et à la vie privée. Une autorisation

¹⁰⁹ D. CHARLIER et R. WINAND, *op. cit.*, p. 200.

¹¹⁰ F. SMET et J. ENGELEN, « Fisc : pas d'accès aux locaux professionnels ou aux armoires sans accord », *Le Fiscalogues*, n° 1539, 20 octobre 2017, p. 1 ; D. CHARLIER et R. WINAND, *op. cit.*, p. 200.

¹¹¹ C.C., 27 juin 2019, n° 104/2019, disponible sur www.jura.be.

¹¹² C.C., 27 juin 2019, n° 104/2019, B.4.3.

¹¹³ Fr. STÉVENART MEEÛS, *op. cit.*, p. 13.

¹¹⁴ C.C., 27 juin 2019, n° 104/2019, B.5.2. et B.6 ; F. VOISIN et A. NOLLET, *op. cit.*, p. 391.

dépourvue de motivation ne permet en effet ni au contribuable, ni à la juridiction de contrôle, de vérifier la légalité et la proportionnalité de l'ingérence autorisée¹¹⁵.

Cela étant, la Cour reconnaît que le magistrat peut fonder sa motivation sur la demande introduite par l'administration fiscale, à condition que celle-ci soit suffisamment détaillée, annexée au dossier et soumise à la contradiction lors du contrôle juridictionnel *a posteriori* exercé par le tribunal de première instance. Ce mécanisme demeure toutefois subordonné au respect des autres droits fondamentaux, qui ne peuvent être écartés ou vidés de leur substance de manière excessive ou disproportionnée¹¹⁶.

La Cour conclut dès lors que les articles 319, alinéa 2, du CIR 92 et 63, alinéa 3, du CTVA, interprétés en ce sens que l'autorisation du juge de police ne doit pas être motivée, violent les articles 15 et 22 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 8 de la CEDH. Cet arrêt, bien qu'ayant une portée relative puisque rendu sur question préjudicielle, renforce les exigences procédurales applicables aux visites domiciliaires fiscales. Il rappelle que ces visites ne peuvent se faire que sur la base d'une autorisation motivée, et non sur de simples formules de style. Cette exigence de motivation contribue ainsi à limiter les risques d'abus et à garantir un équilibre entre l'efficacité du contrôle fiscal et la protection des droits fondamentaux des contribuables¹¹⁷.

La Cour marque ainsi une continuité logique avec l'arrêt du 12 octobre 2017 en ce que, après avoir précisé que l'administration ne dispose pas d'un pouvoir illimité en matière de locaux professionnels, la Cour affirme ici que, pour les domiciles privés, l'encadrement judiciaire est non seulement requis, mais doit être effectif et substantiel.

Sous-section 3.3.3 : Arrêt de la Cour de cassation du 14 janvier 2021

Dans son arrêt du 14 janvier 2021¹¹⁸, la Cour de cassation belge a été amenée à préciser une question fondamentale dans l'articulation du droit de visite fiscale avec le respect des droits fondamentaux : celle de la prévisibilité exigée par l'article 8 de la CEDH¹¹⁹.

L'affaire à l'origine de l'arrêt concernait une visite menée par l'administration fiscale dans les locaux d'une société X, au cours de laquelle des documents relatifs à une société Y avaient été consultés. Devant la cour d'appel de Bruxelles, il avait été soutenu que cette extension de la visite à une entité non visée initialement portait atteinte au principe de prévisibilité et donc au droit au respect de la vie privée garanti par l'article 8 de la CEDH¹²⁰. La cour d'appel avait souscrit à cet argument. Selon elle, la visite n'était pas prévisible pour la société Y, faute

¹¹⁵ T. LITANNIE et R. ROSOUX, *op. cit.*, p. 91.

¹¹⁶ A. NOLLET, G. DELOBBE et C. VERSCHURE, *op. cit.*, p. 215.

¹¹⁷ C.C., 27 juin 2019, n° 104/2019, B.9.6.

¹¹⁸ Cass., 14 janvier 2021, R.G. n° F.19.0144.F, disponible sur www.jura.be.

¹¹⁹ Fr. STÉVENART MEEÛS, *op. cit.*, p. 22.

¹²⁰ A. NOLLET, *op. cit.*, p. 132.

d'annonce ou d'indication préalable spécifique, ce qui justifiait l'écartement des éléments ainsi recueillis¹²¹.

La Cour de cassation, saisie du pourvoi formé contre cet arrêt, va opérer une distinction fondamentale entre deux types de prévisibilité : d'une part, la prévisibilité de la norme légale, qui impose que la loi prévoyant les ingérences dans les droits fondamentaux soit suffisamment claire, précise et accessible, et d'autre part, la prévisibilité de l'acte concret d'investigation, c'est-à-dire la possibilité pour un individu de prévoir une visite spécifique en raison de circonstances particulières¹²².

Or, selon la Cour de cassation, l'article 8 de la CEDH n'exige la prévisibilité que de la règle légale, non de l'acte d'exécution. La loi doit avertir de manière générale que des visites fiscales peuvent avoir lieu à tout moment, mais l'administration n'a aucune obligation d'annoncer concrètement au préalable l'imminence d'une visite à chaque contribuable concerné, ni de restreindre son action aux seules entités expressément mentionnées en début de contrôle lorsque des indices pertinents apparaissent en cours de mission¹²³.

Par conséquent, la Cour casse l'arrêt de la cour d'appel de Bruxelles pour avoir confondu ces deux types de prévisibilité. Elle affirme ainsi que la visite réalisée par l'administration était conforme à l'article 8 de la CEDH, pour autant qu'elle était prévue par une loi claire (notamment l'article 319 du CIR 92), et que l'intervention sur place s'inscrivait dans les limites du pouvoir d'investigation conféré par cette disposition¹²⁴.

En adoptant cette position, la Cour de cassation maintient un équilibre subtil : elle refuse d'imposer une contrainte procédurale excessive qui risquerait d'entraver la mission de contrôle fiscal, tout en veillant à ce que l'ingérence dans la vie privée soit encadrée par une législation suffisamment prévisible au sens de la CEDH.

Cet arrêt vient ainsi compléter harmonieusement la jurisprudence constitutionnelle antérieure sur la nécessité d'une base légale précise (arrêts du 12 octobre 2017 et du 27 juin 2019), en clarifiant que la garantie de prévisibilité ne saurait aller jusqu'à exiger une notification préalable individualisée pour chaque visite concrète.

Sous-section 3.3.4 : Arrêt de la Cour de cassation du 21 avril 2022

Dans son arrêt du 21 avril 2022¹²⁵, la Cour de cassation belge a précisé l'application de la jurisprudence dite *Antigone* au contexte des visites fiscales, lorsqu'une irrégularité a été commise lors de la collecte de preuves dans le cadre d'une visite domiciliaire¹²⁶.

L'affaire soumise concernait une visite effectuée dans des locaux privés sans que les conditions légales de l'article 319, alinéa 2, du CIR 92 aient été respectées : aucun

¹²¹ F. VOISIN et A. NOLLET, *op. cit.*, p. 391.

¹²² A. NOLLET, *op. cit.*, p. 132.

¹²³ Fr. STÉVENART MEEÛS, *op. cit.*, p. 22.

¹²⁴ A. NOLLET, G. DELOBBE et C. VERSCHEURE, *op. cit.*, p. 216.

¹²⁵ Cass., 21 avril 2022, R.G. n° F.17.0136.N, disponible sur www.jura.be.

¹²⁶ A. NOLLET, G. DELOBBE et C. VERSCHEURE, *op. cit.*, p. 216.

consentement valable du contribuable n'avait été obtenu et aucune autorisation judiciaire préalable n'avait été délivrée. La cour d'appel de Gand¹²⁷, saisie de l'affaire, avait jugé que toute preuve recueillie à cette occasion devait être écartée de manière automatique, sans procéder à une analyse circonstanciée de la gravité de l'irrégularité commise¹²⁸.

Saisie du pourvoi, la Cour de cassation a rappelé sa jurisprudence Antigone, développée en matière pénale et étendue au domaine fiscal, selon laquelle l'utilisation d'une preuve recueillie de manière illégale ne doit être écartée que dans trois hypothèses : lorsque la loi prévoit expressément une sanction d'exclusion de la preuve, lorsque l'irrégularité a été commise de manière telle qu'elle est contraire à ce qu'on peut attendre d'une autorité agissant dans le respect du principe de bonne administration, ou lorsque l'utilisation de la preuve porte atteinte au droit du contribuable à un procès équitable¹²⁹.

La Cour souligne qu'aucune disposition légale (ni l'article 63 du CTVA, ni l'article 319 du CIR 92, ni une autre) ne prévoit l'invalidité automatique des preuves irrégulièrement obtenues. Par conséquent, l'exclusion d'une preuve n'est envisageable qu'à la lumière des deux autres critères de la jurisprudence Antigone. Autrement dit, la simple illégalité de la visite fiscale n'entraîne pas *ipso facto* l'irrecevabilité des preuves collectées ; il appartient au juge saisi d'apprécier, au cas par cas, si l'irrégularité commise justifie d'écarter ces éléments au regard de la garantie d'un procès équitable et des devoirs de bonne administration¹³⁰.

En l'absence de texte imposant une nullité de procédure, c'est donc un test de proportionnalité et d'équité qui s'applique. Seule une atteinte grave et irrémédiable aux droits du contribuable, par exemple une violation flagrante de son droit à un procès équitable, justifiera l'exclusion des preuves obtenues lors de la visite irrégulière¹³¹.

La Cour de cassation casse dès lors l'arrêt d'appel, reprochant à la cour d'appel d'avoir omis de vérifier si l'irrégularité constatée – ici, l'absence d'autorisation judiciaire et de consentement – atteignait effectivement un tel degré de gravité qu'elle justifiait l'écartement automatique des preuves au regard des principes de bonne administration ou du droit à un procès équitable¹³².

Les apports de cet arrêt sont déterminants. Pour la première fois avec autant de clarté, la Cour de cassation transpose au contentieux fiscal des revenus le régime souple de la preuve illégalement recueillie. Elle affirme que le droit au respect du domicile, bien qu'essentiel, n'implique pas nécessairement une nullité de la procédure de visite en cas de manquement aux règles encadrant celle-ci. Au contraire, il faut examiner concrètement si ce manquement porte atteinte aux droits de la défense du contribuable ou à la qualité de la preuve. L'arrêt du 21 avril 2022 fournit ainsi aux juridictions inférieures une grille d'analyse pour trancher les litiges où la régularité d'une visite fiscale est contestée.

¹²⁷ Gand, 13 juin 2017, R.G. n° 2016/AR/63, disponible sur www.jurisquare.be.

¹²⁸ C. BROCAL, « Une visite domiciliaire illégale de l'administration fiscale entraîne-t-elle automatiquement l'annulation de l'imposition contestée ? », *Bulletin Juridique & Social*, 2022/694, p. 2.

¹²⁹ A. NOLLET, G. DELOBBE et C. VERSCHEURE, *op. cit.*, pp. 216-217.

¹³⁰ Fr. STÉVENART MEEÛS, *op. cit.*, p. 23.

¹³¹ A. NOLLET, *op. cit.*, pp. 132-133.

¹³² Fr. STÉVENART MEEÛS, *ibidem*, p. 23.

Ainsi, l'arrêt du 21 avril 2022 s'inscrit dans une évolution jurisprudentielle cohérente visant à concilier la protection effective des contribuables avec l'efficacité du contrôle fiscal, en veillant à maintenir un juste équilibre entre l'intérêt général et les libertés individuelles.

Sous-section 3.3.5 : Arrêt de la Cour de cassation du 16 juin 2023

Les arrêts rendus par la Cour de cassation le 16 juin 2023¹³³, marquent une étape décisive dans l'encadrement juridique des visites domiciliaires fiscales, en consacrant la primauté du consentement du contribuable comme condition permanente, même en présence d'une autorisation judiciaire préalable¹³⁴.

L'affaire soumise à la Cour portait sur une visite menée dans le cadre d'un contrôle en matière de TVA. Le contribuable avait, initialement, consenti à laisser entrer les agents fiscaux dans ses locaux privés, après concertation avec son avocat et son comptable. Toutefois, au cours de la visite, il avait retiré son consentement, avec enregistrement sonore à l'appui, exprimant clairement son opposition à la poursuite des investigations. La cour d'appel de Gand avait néanmoins estimé que ce retrait n'affectait pas la validité de la procédure, dans la mesure où une autorisation préalable du juge de police avait été délivrée¹³⁵.

La Cour de cassation casse cette décision. Elle rappelle que l'autorisation judiciaire prévue par l'article 63, alinéa 2, du CTVA – tout comme son équivalent à l'article 319, alinéa 2, du CIR 92 – ne constitue pas un titre d'accès autonome suffisant, et que le consentement préalable et permanent du contribuable demeure indispensable à chaque moment de la visite¹³⁶.

Se fondant notamment sur l'article 63, alinéa 3, du CTVA, la Cour rappelle en effet que cette autorisation judiciaire n'emporte aucun pouvoir de perquisition ni d'accès forcé. Il ne s'agit pas d'un mandat d'exécution forcée, mais uniquement d'un encadrement préalable d'une opération qui demeure tributaire de la coopération du contribuable¹³⁷. En d'autres termes, le juge de police ne confère pas aux agents un droit absolu d'accès au domicile. Son autorisation ne leur permet que de revendiquer un droit de visite, lequel ne peut être concrétisé qu'avec l'accord de l'occupant¹³⁸.

Cette position s'inscrit dans la lignée des conclusions de l'avocat général Johan Van Der Fraenen, qui souligne que ni la lettre ni les travaux préparatoires de l'article 63 du CTVA ne permettent d'interpréter cette disposition comme dérogeant à l'exigence du consentement préalable du contribuable. Selon lui, même lorsque l'administration obtient l'autorisation du juge de police, elle ne peut pénétrer dans les locaux habités sans l'accord explicite de l'occupant, lequel doit pouvoir être retiré à tout moment. Ce retrait constitue alors une opposition ferme, obligeant l'administration à interrompre immédiatement la visite, faute de

¹³³ Cass., 16 juin 2023, R.G. n° F.21.0181.N et F.21.0187.N, disponibles sur www.jura.be.

¹³⁴ T. LITANNIE et R. ROSOUX, *op. cit.*, p. 105.

¹³⁵ Gand, 20 avril 2021, R.G. n° 2020/AR/268 ; T. LITANNIE et R. ROSOUX, *ibidem*, pp. 105-106.

¹³⁶ J. BUY, *op. cit.*, consulté le 25 avril 2025.

¹³⁷ A. NOLLET, G. DELOBBE et C. VERSCHURE, *op. cit.*, pp. 217-218.

¹³⁸ TIBERGHEN, *op. cit.*, consulté le 25 avril 2025.

quoi elle s'expose à une violation manifeste des droits fondamentaux garantis par l'article 15 de la Constitution et l'article 8 de la CEDH¹³⁹.

S'agissant des suites à donner à un refus ou à un retrait de consentement, deux options s'offrent alors à l'administration : soit interrompre la visite et envisager une reprise ultérieure après accord du contribuable, soit, si la situation l'exige, saisir le juge afin d'obtenir une condamnation sous astreinte à collaborer, sur la base des nouveaux articles 381 du CIR 92 et 92^{ter} du CTVA, introduits par la loi du 20 novembre 2022 portant des dispositions financières et fiscales¹⁴⁰. A défaut, une amende administrative peut également être infligée en cas de refus persistant de collaborer¹⁴¹.

Il convient également de tenir compte des enseignements de l'arrêt précédant du 21 avril 2022 relativement à l'application de la jurisprudence Antigone en matière fiscale¹⁴².

En définitive, les arrêts du 16 juin 2023 renforcent considérablement la sécurité juridique entourant les visites domiciliaires fiscales. Ils érigent le contribuable en véritable gardien de l'accès à son domicile, et imposent à l'administration fiscale une vigilance accrue quant au respect de sa volonté.

Bien que ces arrêts aient été rendus en matière de TVA, leurs enseignements sont pleinement transposables au régime des visites domiciliaires en matière d'impôt sur les revenus. En effet, les articles 63, alinéa 3, du CTVA et 319, alinéa 2, du CIR 92 reposent sur une architecture juridique équivalente, inspirées des mêmes exigences constitutionnelles et conventionnelles. C'est donc à bon droit que cette jurisprudence s'impose comme une référence en matière d'impôt sur les revenus¹⁴³.

Sous-section 3.3.6 : Arrêt de la Cour de cassation du 6 octobre 2023

Dans son arrêt du 6 octobre 2023¹⁴⁴, la Cour de cassation confirme que les agents du fisc disposent d'un droit d'investigation actif dans les locaux professionnels, leur permettant d'examiner tous les livres et documents qui s'y trouvent, y compris ceux placés dans des armoires fermées, des boîtes ou des poubelles, sans devoir solliciter une autorisation préalable pour chaque document, tant que le contribuable ne manifeste aucune opposition¹⁴⁵.

Cette décision pourrait de prime abord sembler en tension avec l'arrêt du 16 juin 2023, lequel insistait sur l'exigence du consentement préalable et continu du contribuable tout au long de la visite. Une analyse approfondie montre pourtant qu'il n'en est rien et que les deux décisions s'articulent de manière complémentaire¹⁴⁶.

¹³⁹ Fr. STÉVENART MEEÛS, *op. cit.*, p. 24.

¹⁴⁰ M.B., 30 novembre 2022.

¹⁴¹ A. NOLLET, G. DELOBBE et C. VERSCHURE, *op. cit.*, pp. 219-220 ; A. NOLLET, *op. cit.*, p. 129.

¹⁴² Voy. *supra*, sous-section 3.3.4.

¹⁴³ A. NOLLET, G. DELOBBE et C. VERSCHURE, *op. cit.*, pp. 210-211.

¹⁴⁴ Cass., 6 octobre 2023, R.G. n° F.22.0082.F, disponible sur www.jura.be.

¹⁴⁵ Fr. STÉVENART MEEÛS, *op. cit.*, p. 25.

¹⁴⁶ A. NOLLET, G. DELOBBE et C. VERSCHURE, *op. cit.*, p. 220.

L'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 6 octobre 2023 portait sur une visite réalisée par l'Inspection spéciale des impôts (ISI) dans les locaux professionnels d'un grossiste en produits alimentaires. Au cours de cette visite, les agents avaient notamment fouillé des armoires fermées, des boîtes posées au sol, ainsi que des piles de papiers sur les bureaux. Ces éléments avaient permis à l'administration de constater une fraude à la TVA. Le contribuable avait contesté la régularité de cette visite en invoquant une violation de son droit à la vie privée protégé par l'article 8 de la CEDH¹⁴⁷.

La cour d'appel de Liège, avait cependant rejeté cet argument en soulignant que l'article 63, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA donne à l'administration un droit d'accès étendu aux locaux professionnels pour y examiner tout document s'y trouvant, même s'il est placé dans une armoire, une poubelle ou un autre contenant, pour autant que le contribuable collabore et ne manifeste pas d'opposition¹⁴⁸. La Cour de cassation a confirmé cette lecture, se fondant notamment sur l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 12 octobre 2017¹⁴⁹, qui reconnaît la nécessité d'une coopération active du contribuable pour garantir l'effectivité des contrôles fiscaux.

La Cour précise ainsi que le droit d'investigation des agents porte sur l'ensemble des livres et documents présents dans les locaux professionnels, sans que l'administration ait à demander l'autorisation spécifique du contribuable pour consulter chaque élément, dès lors que ce dernier ne manifeste pas d'opposition. Ce pouvoir s'étend aux meubles fermés non verrouillés et aux contenants situés sur place, y compris les poubelles ou containers.

Il importe toutefois de souligner que la Cour de cassation conditionne explicitement l'exercice de ce pouvoir à l'absence d'opposition du contribuable. Ce point est crucial pour comprendre la cohérence entre les arrêts des 16 juin et 6 octobre 2023. Dans le second, le contribuable avait collaboré tout au long de la visite sans jamais s'y opposer, autorisant l'accès aux locaux, à l'ordinateur et répondant aux questions. À l'inverse, dans l'arrêt du 16 juin, il avait clairement retiré son consentement, obligeant les agents à interrompre la visite. La divergence entre les deux arrêts tient donc à cette différence factuelle, et non à une contradiction juridique.

L'enseignement du présent arrêt invite dès lors le contribuable à la vigilance procédurale. À défaut de manifester son opposition de manière explicite et traçable, il prend le risque de voir l'administration tirer parti des documents qu'elle découvre, même dans des endroits inhabituels tels que des poubelles. Cette nécessité d'exprimer un refus clair est d'ailleurs conforme à l'équilibre dégagé par la Cour constitutionnelle, qui, si elle reconnaît les pouvoirs étendus de l'administration, insiste sur le fait que ceux-ci s'exercent sous la réserve du droit du contribuable de s'y opposer.

En conclusion, l'arrêt du 6 octobre 2023 s'inscrit dans une jurisprudence constante qui, tout en reconnaissant l'étendue des pouvoirs de contrôle de l'administration dans les locaux professionnels, subordonne l'exercice effectif de ces pouvoirs à l'absence d'opposition du contribuable. Cet arrêt vient ainsi compléter celui du 16 juin 2023 en réaffirmant que le

¹⁴⁷ A. NOLLET, G. DELOBBE et C. VERSCHEURE, *ibidem*, pp. 220-221.

¹⁴⁸ Liège, 8 novembre 2021, R.G. n° 2020/RG/210.

¹⁴⁹ *Voy. supra*, sous-section 3.3.1.

consentement est une condition indispensable à l'entrée et au maintien de l'administration dans les lieux, mais qu'une fois dans les locaux avec ce consentement, l'administration peut librement consulter les documents accessibles tant que le contribuable ne s'y oppose pas expressément. Cette approche concilie efficacité fiscale et respect des droits fondamentaux, avec la coopération du contribuable comme élément central.

Sous-section 3.3.7 : Arrêt de la Cour de cassation du 8 décembre 2023

Dans son arrêt du 8 décembre 2023¹⁵⁰, la Cour de cassation belge a affiné l'interprétation des garanties procédurales encadrant les visites domiciliaires fiscales en matière de TVA, en clarifiant, d'une part, les exigences relatives à la motivation de l'autorisation judiciaire préalable et, d'autre part, la portée matérielle du droit de visite lorsque la comptabilité est tenue au domicile d'un contribuable.

En premier lieu, la Cour rappelle que l'autorisation du juge de police exigée par l'article 63, alinéa 3, du CTVA doit être expressément motivée, conformément aux exigences constitutionnelles découlant du droit à l'inviolabilité du domicile et du droit à la vie privée. Cette motivation n'exige toutefois pas une démonstration détaillée des éléments du dossier, mais doit, à tout le moins, indiquer les locaux concernés, les personnes visées et les motifs justifiant l'atteinte envisagée à la sphère privée, fût-ce par une référence à la demande introduite par l'administration fiscale et à ses annexes. La Cour admet dès lors que le juge de police puisse fonder sa motivation sur les éléments figurant dans le dossier transmis par l'administration, dès lors que cette référence est identifiable et vérifiable *a posteriori* par le juge du fond¹⁵¹. Cet enseignement s'inscrit dans la continuité de la jurisprudence dégagée par la Cour constitutionnelle dans son arrêt du 27 juin 2019, analyse *supra*¹⁵².

En censurant l'arrêt d'appel qui s'était limité à relever qu'il n'était pas établi que le juge de police avait effectivement pris connaissance du dossier, sans procéder lui-même au contrôle juridictionnel de la motivation, la Cour rappelle que ce contrôle appartient au juge d'appel. Ce dernier doit vérifier, de manière concrète et effective, si l'autorisation judiciaire satisfait aux exigences de motivation et de proportionnalité. Il ne peut se contenter d'appréciations abstraites sur la procédure préalable sans examiner le contenu réel de l'autorisation¹⁵³.

En second lieu, la Cour sanctionne également une interprétation erronée du champ d'application matériel du droit de visite¹⁵⁴. La cour d'appel avait jugé que la tenue, par un gérant, de la comptabilité d'une société exploitant un salon de coiffure depuis son domicile ne relevait pas des « opérations visées » par l'article 63, alinéa 3, du Code de la TVA, en considérant que l'administration avait ainsi poursuivi un objectif étranger à la finalité de la disposition. La Cour de cassation rejette cette analyse restrictive. Elle rappelle qu'entrent dans le champ des opérations visées non seulement les activités matérielles soumises à la TVA, mais

¹⁵⁰ Cass., 8 décembre 2023, R.G. n° F.22.0136.F, disponible sur www.jura.be.

¹⁵¹ Fr. STÉVENART MEEÛS, *op. cit.*, p. 25.

¹⁵² *Voy., supra*, chapitre 3, section 3.3, sous-section 3.3.2.

¹⁵³ Fr. STÉVENART MEEÛS, *op. cit.*, p. 26.

¹⁵⁴ *Voy., supra*, chapitre 2, section 2.1.

également la tenue de la comptabilité qui en constitue le prolongement administratif et fiscal. Le lieu où cette comptabilité est conservée, même s'il s'agit d'un domicile privé, peut donc faire l'objet d'une visite régulière, à condition qu'une autorisation judiciaire ait été valablement obtenue¹⁵⁵.

Cet arrêt présente une double portée. D'une part, il renforce l'encadrement procédural des visites domiciliaires en rappelant le rôle actif du juge du fond dans le contrôle de la régularité des autorisations délivrées par le juge de police. D'autre part, il confirme que la tenue d'une comptabilité professionnelle à domicile peut justifier l'exercice du droit de visite, dès lors que celui-ci est autorisé par un juge et motivé conformément aux exigences légales. La Cour veille ainsi à maintenir un équilibre entre, d'une part, l'effectivité des contrôles fiscaux et, d'autre part, la protection des droits fondamentaux du contribuable, en particulier le droit à l'inviolabilité du domicile.

Bien que l'affaire porte à nouveau sur la TVA, les principes dégagés sont transposables aux visites réalisées en matière d'impôt sur les revenus, en raison de l'identité des mécanismes juridiques (article 319, alinéa 2, du CIR 92) et de la finalité commune, assurer une fiscalité juste tout en respectant les droits constitutionnels et conventionnels du contribuable¹⁵⁶.

¹⁵⁵ A. NOLLET, G. DELOBBE et C. VERSCHEURE, *op. cit.*, p. 209.

¹⁵⁶ A. NOLLET, G. DELOBBE et C. VERSCHEURE, *ibidem*, p. 209.

CONCLUSION

L'étude menée à travers ce travail démontre que le droit de visite reconnu aux agents de l'administration fiscale à travers l'article 319 du CIR 92 constitue à la fois un outil essentiel de lutte contre la fraude fiscale et une source potentielle de tension avec les droits fondamentaux du contribuable, en particulier le droit à la vie privée et le droit à l'inviolabilité du domicile.

La jurisprudence belge, qu'elle émane de la Cour constitutionnelle ou de la Cour de cassation, a progressivement affiné les conditions d'exercice du droit de visite afin d'en garantir la compatibilité avec les principes de légalité, de proportionnalité et de prévisibilité. Ces principes se traduisent aujourd'hui par des exigences procédurales renforcées, posées par les juridictions, qui subordonnent la régularité de la visite, selon les cas, à l'obtention d'une autorisation judiciaire motivée lorsqu'il s'agit de locaux privés, à la détention d'une commission valable pour toute intervention, ainsi qu'au respect d'un cadre temporel précis.

Au cœur de cette articulation entre les impératifs d'efficacité administrative et les exigences de protection des droits fondamentaux se trouve le consentement du contribuable, dont la jurisprudence récente a révélé le rôle central.

Qu'il s'agisse de locaux professionnels ou privés, ce consentement est désormais reconnu non comme une simple formalité accessoire, mais comme une condition substantielle, préalable et permanente du déroulement régulier de la visite. Le contribuable doit être pleinement informé du cadre légal, des objectifs poursuivis, et conserver la faculté d'accepter ou de refuser la visite à tout moment. La Cour de cassation, dans son arrêt du 16 juin 2023, a même rappelé que l'autorisation judiciaire requise pour les visites domiciliaires ne peut jamais se substituer au consentement effectif de l'occupant. Le contribuable reste ainsi maître de l'accès à ses locaux, même face à une décision de justice.

Toutefois, cette prééminence du consentement ne signifie pas que le contribuable bénéficie d'un droit absolu à refuser tout contrôle. Le refus injustifié peut exposer celui-ci à des sanctions fiscales ou à des mesures judiciaires spécifiques telles qu'une condamnation à collaborer sous astreinte. Le consentement n'a donc de valeur que s'il est libre, éclairé et réversible, dans le respect des droits et obligations réciproques qui lient l'administration et le contribuable.

Il ressort de cette analyse que l'efficacité du contrôle fiscal ne saurait se construire au détriment des libertés fondamentales. L'administration fiscale, bien qu'agissant dans l'intérêt général, ne peut s'affranchir des principes essentiels de légalité, de prévisibilité, de loyauté procédurale et de respect du domicile. De même, le contribuable, en tant que justiciable, doit pouvoir bénéficier de garanties effectives contre toute ingérence injustifiée.

En conclusion, c'est dans la recherche constante d'un équilibre entre l'exigence de justice fiscale et le respect de la dignité humaine que le droit de visite trouve sa légitimité. Ce constat invite le législateur à poursuivre ses efforts de clarification, le juge à maintenir un contrôle vigilant, et l'administration à exercer ses missions dans un esprit de proportion et de transparence. Car c'est bien là que se joue la confiance des citoyens dans le système fiscal : dans la certitude que la lutte contre la fraude s'exerce avec rigueur, mais toujours dans le respect scrupuleux des droits fondamentaux.

BIBLIOGRAPHIE

I. LEGISLATIONS ET TRAVAUX PARLEMENTAIRES

A. Législations

a. Européenne

- Convention européenne des droits de l'homme, articles 6 et 8.
- Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, article 7.

b. Belge

- Constitution, articles 15 et 22.
- C.I.R. 64, article 225.
- C.I.R. 92, articles 305, 307 à 311, 315, 315*bis*, 316, 319 et 381.
- C.T.V.A., articles 63, 70, 73, 92*ter*, 445 et 449.
- Loi du 15 février 1962 modifiant certaines dispositions relatives au contrôle de l'impôt sur les revenus, *M.B.*, 21 février 1962.
- Loi de redressement du 10 février 1981 relative aux dispositions fiscales et financières, *M.B.*, 14 février 1981.
- Loi du 19 mai 2010 portant des dispositions fiscales et diverses, *M.B.*, 28 mai 2010, 2^e éd.
- Loi du 20 novembre 2022 portant des dispositions financières et fiscales, *M.B.*, 30 novembre 2022.

B. Travaux parlementaires

- *Doc. parl.*, Chambre, session 1961-1962, n°264/1, p. 112,
- *Doc. parl.*, Chambre, session 1961-1962, n°264/42, p. 217
- *Doc. parl.*, Chambre, session 1977-1978, n°113/1, p. 16
- *Doc. parl.*, Chambre, session 1980-1981, n°716/1, p. 6
- *Doc. parl.*, Chambre, session 2009-2010, n°2521/001, pp. 7-9

C. Commentaires de l'administration fiscale

- Com. I.R., 319/11.

- Com. I.R., 319/5.1.

II. JURISPRUDENCE

A. Cour constitutionnelle

- C.C., 12 octobre 2018, n° 116/2017.
- C.C., 27 juin 2019, n° 104/2019.

B. Cour de cassation

- Cass., 16 décembre 2003, R.G. n° P.03.1087.N, disponible sur www.juportal.be.
- Cass., 17 février 2005, R.G. n° F.04.0010.F, disponible sur www.juportal.be.
- Cass., 12 septembre 2008, R.G. n° F.07.0013.N, disponible sur www.juportal.be.
- Cass., 25 janvier 2019, R.G. n° F.17.0039.F, disponible sur www.juportal.be.
- Cass., 14 janvier 2021, R.G. n° F.19.0144.F, disponible sur www.jura.be.
- Cass., 21 avril 2022, R.G. n° F.17.0136.N, disponible sur www.jura.be.
- Cass., 16 juin 2023, R.G. n° F.21.0181.N et F.21.0187.N, disponibles sur www.juportal.be.
- Cass., 6 octobre 2023, R.G. n° F.22.0082.F, disponible sur www.jura.be.
- Cass., 8 décembre 2023, R.G. n° F.22.0136.F, disponible sur www.juportal.be.
- Cass., 3 octobre 2024, R.G. n° F.22.0782.F, disponible sur www.juportal.be.

C. Juridictions de fond

- Mons, 14 mars 2003, R.G. n° 2001/823, disponible sur www.jura.be.
- Civ. Gand, 27 juin 2016, R.G. n° 14/3594/A, disponible sur www.jura.be.
- Gand, 13 juin 2017, R.G. n° 2016/AR/63, disponible sur www.jurisquare.be.
- Mons, 15 septembre 2017, R.G. n° 2015/RG/350, disponible sur www.jura.be.
- Liège, 19 mars 2021, R.G. n° 2018/RG/618, disponible sur www.jura.be.
- Gand, 20 avril 2021, R.G. n° 2020/AR/268
- Liège, 8 novembre 2021, R.G. n° 2020/RG/210.
- Gand, 4 février 2025, R.G. n° 2023/AR/857, disponible sur www.jura.be.
- Bruxelles, 11 septembre 2024, non publié.

III. DOCTRINE

A. Ouvrages et contributions à ouvrages collectifs

- CECI E., « Dispositions générales et obligations de déclaration », in Fr. STÉVENART MEEÛS (dir.), *Manuel de procédure fiscale*, 4^e éd., vol. 1, Limal, Anthemis, 2025, pp. 13-14.
- CHARLIER D. et WINAND R., « Les pouvoirs d’investigation », in Fr. STÉVENART MEEÛS (dir.), *Manuel de procédure fiscale*, 3^e éd., Limal, Anthemis, 2019, pp. 190-207.
- LISSOIR V. et BUY J., « Actualités 2024 en matière de procédure fiscale », in P. JAILLOT et A. CULOT (dir.), *Le droit fiscal en Belgique*, Limal, Anthemis, 2025, pp. 397-400.
- LITANNIE T. et ROSOUX R., « Les pouvoirs d’investigation de l’administration en matière d’impôts sur les revenus », in Fr. STÉVENART MEEÛS (dir.), *Les pouvoirs d’investigation du fisc et les délais d’imposition – Comment faire face à un contrôle fiscal ?*, Limal, Anthemis, 2024, pp. 86-108.
- NOLLET A., DELOBBE G. et VERSCHEURE C., « Les pouvoirs d’investigation du fisc », in Fr. STÉVENART MEEÛS (dir.), *Manuel de procédure fiscale*, 4^e éd., Limal, Anthemis, 2025, pp. 135-224.
- PÂQUES M., *L’environnement, le droit et le magistrat. Mélanges en l’honneur de Benoît Jadot*, Limal, Larcier, 2021, p. 625-629.
- STÉVENART MEEÛS Fr., *L’accès du fisc aux locaux professionnels ou aux habitations privées. Une analyse de la jurisprudence des juridictions supérieures*, Limal, Anthemis, 2024, pp. 7-26.
- VOISIN F. et NOLLET A., « Actualités 2021 en matière de procédure fiscale », in P. JAILLOT et A. CULOT (dir.), *Le droit fiscal en Belgique*, Limal, Anthemis, 2022, pp. 390-392.

B. Articles de revues

- BROCAL C., « Une visite domiciliaire illégale de l’administration fiscale entraîne-t-elle automatiquement l’annulation de l’imposition contestée ? », *Bulletin Juridique & Social*, 2022-2/694, p. 13.
- BUYSSE C., « Portée du droit de visite du fisc : la parole est à la Cour constitutionnelle », *Le Fiscologue*, n° 1483, 8 juillet 2016, p. 1.
- FRANSSEN C., « Le droit de visite du fisc nécessite le consentement « éclairé » du contribuable », *Bulletin Juridique & Social*, 2025/728, p. 13.
- NOLLET, A., « Pouvoirs et délais d’investigation du fisc en matière d’impôts sur les revenus : état des lieux et nouveautés suite à la loi du 20 novembre 2022 », *Revue générale du contentieux fiscal*, 2023/2, p. 123-133.

- SMET F. et ENGELEN J., « Fisc : pas d'accès aux locaux professionnels ou aux armoires sans accord », *Le Fiscologue*, n° 1539, 20 octobre 2017, p. 1.

C. Articles provenant d'Internet

- BUY J., « Contrôle fiscal (2/2). Droit de visite : bon à savoir ! », *Forum for the Future*, 16 avril 2025, disponible sur <https://blog.forumforthefuture.be/fr/article/controle-fiscal-22.-droit-de-visite-bon-a-savoir/26706>, consulté le 30 avril 2025.
- TIBERGHIE, « Pas de visite fiscale sans consentement ! », *Jubel*, 5 décembre 2023, disponible sur <https://www.jubel.be/fr/pas-de-visite-fiscale-sans-consentement/>, consulté le 27 avril 2025.
- UCM, « Le fisc peut-il rentrer dans mon bureau ou chez moi ? », *Comptables UCM*, disponible sur <https://www.comptables-ucm.be/Actualites/Le-fisc-peut-il-rentre-dans-mon-bureau-ou-chez-moi>, consulté le 20 avril 2025.
- ADVISIUS, « Droit de visite de l'administration : limites liées à la période contrôlée et au secret professionnel », *Advisius*, disponible sur https://www.advisius.law/fr_BE/blog/general-news-4/droit-de-visite-de-administration-limites-liees-a-la-periode-controlee-et-au-secret-professionnel-52, consulté le 20 avril 2025.
- CAPPUYNS F., « Pouvoirs d'investigation de l'administration et droit au respect de la vie privée », *Idefisc*, n° 87, juin 2014, p. 16, disponible sur https://www.idefisc.be/view-article.php?article_id=10799, consulté le 22 avril 2025.
- SOLDAT A., « Le droit de visite fiscale doit-il être consenti ? », *Forum for the future*, 19 novembre 2024, disponible sur <https://blog-forumforthefuture-be.translate.goog/fr/article/le-droit-de-visite-fiscale-doit-il-etre-consenti/24973? x tr sl=fr& x tr tl=en& x tr hl=en& x tr pto=sc& x tr hist=true>, consulté le 20 avril 2025.
- NGUYEN, H.-T., « Le consentement éclairé du contribuable est nécessaire en cas de visite fiscale », *Forum for the Future*, 18 décembre 2024, disponible sur <https://blog.forumforthefuture.be/fr/article/le-consentement-eclaire-du-contribuable-est-necessaire-en-cas-de-visite-fiscale/25392>, consulté le 20 avril 2025.